

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA FINANČÍ

Eurokonformní aplikace zákona o dani z přidané hodnoty
na problematiku nájmu nemovitostí

EU-conform application of the Value Added Tax Act on the problems of
rent of real property

Student:

Gabriela Quittová

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Ondřej Fasora

Ostrava 2010

Zadání bakalářské práce

Student: Gabriela Quittová
Studijní program: B 6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor: 6202R010 Finance
Téma: Eurokonformní aplikace zákona o dani z přidané hodnoty na problematiku nájmu nemovitostí
EU-conform application of the Value Added Tax Act on the problems of rent of real property

1. Úvod
 2. Teoretická východiska daní ze spotřeby
 3. Judikatura Evropského soudního dvora a její vliv na aplikaci tuzemského zákona o dani z přidané hodnoty
 4. Uplatňování daně z přidané hodnoty v České republice u nájmu nemovitostí ve vybraných situacích
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Přílohy

Odborná literatura:

DRÁBOVÁ, M.; HOLUBOVÁ, O.; TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 554 s. ISBN 978-80-7357-384-3.
KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0.
TÝČ, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 5. vyd. Praha: Linde, 2006. 287 s. ISBN 80-7201-478-1.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Ondřej Fasora

Datum zadání: 20. listopadu 2009

Datum odevzdání: 7. května 2010

vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně, resp. převzala v práci uvedené části v souladu s prezentovanými citacemi.

V Ostravě dne 7. 5. 2010

Podpis

Obsah

1	Úvod	2
2	Teoretická východiska daní ze spotřeby	3
2.1	Vymezení pojmů daň a poplatek	3
2.2	Funkce daní	4
2.3	Klasifikace daní	5
2.5	Daně ze spotřeby	7
2.5.1	Všeobecné daně ze spotřeby	8
2.5.2	Selektivní daně ze spotřeby	11
2.6	Daňový systém v České republice	11
2.6.1	Přímé daně	12
2.6.2	Nepřímé daně	14
3	Judikatura Evropského soudního dvora a její vliv na aplikaci tuzemského zákona o dani z přidané hodnoty	21
3.1	Koordinace a harmonizace daňových systémů	21
3.2	Vývoj Evropských společenství	22
3.3	Evropský soudní dvůr	23
3.4	Akty členských států a orgánů Evropské unie	25
3.5	Využití směrnic a nařízení v daňové harmonizaci	27
3.6	Harmonizace daně z přidané hodnoty	30
4	Uplatňování daně z přidané hodnoty v České republice u nájmu nemovitostí ve vybraných situacích	34
4.1	Nájem nemovitostí podle zákona o dani z přidané hodnoty a evropské směrnice	34
4.2	Vymezení základních pojmů v tuzemských zákonech	37
4.3	Vymezení pojmů pomocí judikatury Evropského soudního dvora	40
4.4	Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně u nájmu nemovitého majetku	44
4.5	Pronájem nemovitosti a poskytování souvisejících služeb	49
5	Závěr	53
	Seznam použité literatury	55
	Seznam zkratk a symbolů	59
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	60
	Seznam příloh	61

1 Úvod

S pojmem nemovitost se lidé setkávají každý den. Nemovitosti využívají k bydlení, práci nebo k uskutečňování podnikatelských aktivit. Pod pojmem nájem nemovitostí je možné představit si příkladně nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor.

Daně jsou považovány za velmi kontroverzní téma. Stojí zde v rozporu stát na straně jedné a obyvatelstvo na straně druhé. Stát má z různých důvodů zájem na tom, aby se daně zvyšovaly a daňové subjekty by si přály nízké daně. Zajímavé je, že si poplatníci často neuvědomují placení nepřímých daní, neboť jsou již zahrnuty v cenách zboží a služeb. Z oblasti nepřímých daní se poplatníci nejčastěji setkávají s daní z přidané hodnoty, neboť ta je uvalena téměř na veškeré zboží a služby. Konkrétně u zdaňování nájmu nemovitostí mohou být použity obě platné sazby daně z přidané hodnoty, a nebo za splnění zákonných podmínek může být nájem nemovitostí osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně.

Cílem bakalářské práce je aplikovat zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, na vybranou problematiku nájmu nemovitostí, a to s ohledem na tzv. eurokonformní výklad, vyplývajícího z existence judikatury Evropského soudního dvora a Směrnice Rady 2006/112/ES.

Druhá číslovaná kapitola práce je zaměřena na teoretické vymezení daní ze spotřeby. Nejprve je důležité vymezit, co se rozumí daní, jaké je její členění, funkce či klasifikace. Dále je rozebrána daňová soustava České republiky, kde je vzhledem k zaměření práce podrobněji vymezena daň z přidané hodnoty.

Ve třetí kapitole je popsána koordinace a harmonizace daňových soustav, pravomoci a složení Evropského soudního dvora a akty členských států a orgánů Evropské unie. Druhá část této kapitoly je věnována problematice harmonizace daně z přidané hodnoty za pomoci směrnic, nařízení a zejména judikátů Evropského soudního dvora.

Ve čtvrté kapitole je uvedena úprava nájmu nemovitostí dle tuzemských právních předpisů. Stěžejní část kapitoly a zároveň celé práce je analýza judikatury Evropského soudního dvora, Směrnice 2006/112/ES a zákona o dani z přidané hodnoty a následná aplikace na oblast nájmu nemovitostí, a to za účelem komparace řešení postupů, které vyplývají z uvedených pramenů.

V této práci jsou použity především informace z knižních zdrojů, judikatury Evropského soudního dvora a právních předpisů, jež jsou platné k 1. lednu 2010, pokud v textu není uvedeno jinak.

2 Teoretická východiska daní ze spotřeby

Příčinou existence daní je obstarávání finančních prostředků k zajištění potřeb veřejného sektoru. Takovým způsobem získané peněžní prostředky slouží například k tvorbě a údržbě infrastruktury, k zajištění nákladů na provoz veřejné správy, k udržování veřejného pořádku dále také k výplatě starobních důchodů, na zdravotní péči, vzdělání a ostatní.

Daně plynou do veřejného rozpočtu. Za veřejný rozpočet není považován pouze státní rozpočet, ale i rozpočty územně – samosprávných celků přes celostátní rozpočet až po společný rozpočet Evropské unie. Mezi daně je možno zařadit také příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, cla a místní poplatky. Příjmy veřejného rozpočtu tvoří vedle daní i cla, dotace, poplatky, půjčky a další.

2.1 Vymezení pojmů daň a poplatek

Daně jsou v lidském životě častým tématem různých diskuzí. Tento pojem je interpretován odlišně v odborných kruzích a jinak si jej může vyložit laická veřejnost. Pro sjednocení lze použít vymezení podle Kubátová (2009), která uvádí, že daň je nenávratná peněžní platba do veřejného rozpočtu, která je uložena zákonem. Jelikož je uložena zákonem, je povinná. Platba daně se uskutečňuje v pravidelných intervalech nebo při nastání určitých okolností jako je např. darování, dědictví. Jedná se o platbu neekvivalentní a neúčelovou. Neekvivalentnost znamená, že není možné uplatnit nárok na adekvátní plnění ze strany státu. Neúčelovost označuje, že v okamžiku, kdy dojde k platbě daně, není známo na co bude určena.

Poplatek podle Kubátová (2009) je peněžní ekvivalent za služby poskytované veřejným sektorem. Je charakteristický tím, že je dobrovolný, účelový a ekvivalentní. Dobrovolnost spočívá v rozhodnutí potenciálního poplatníka, zda danou službu využije či ne. Částka je účelová, tzn. že za využívanou službu se musí také zaplatit. Ekvivalentnost poplatku znamená, že je poskytnuta určitá protihodnota.

2.2 Funkce daní

Daně plní v ekonomice celou řadu funkcí, které vyplývají z existence veřejného sektoru. Veřejný sektor zabezpečuje zejména funkce, které není schopen zajistit trh. Dochází tedy k odstraňování nebo zmírňování následků tržních selhání a vytváření podmínek, které by předcházely selhání trhu. Jestliže selhává trh, pak nastupuje nutnost vládních zásahů. Veřejný sektor plní funkce, které jsou specifické i pro daně. Podle Grůň (2009), nebo i Kubátová (2009) se uvádí funkce alokační, redistribuční, stabilizační a fiskální, které budou následně vymezeny.

Funkce alokační – uplatňuje se v případech, kdy tržní mechanismus nezajišťuje požadovanou efektivnost v alokaci zdrojů. Za důvod tržního selhání se považuje existence veřejných statků, externalit a nedokonalé konkurence. Pomocí daní se dají prostředky nasměrovat tam, kde by se jich při tržní alokaci nedostálo.

Funkce redistribuční – rozdělení důchodu a bohatství, vzniklé fungováním trhu nepovažuje obyvatelstvo za spravedlivé. Daně tedy zmírňují rozdíly v důchodech jednotlivých subjektů např. pomocí progresivní daně z příjmů.

Funkce stabilizační – je součástí hospodářské politiky státu. Pomocí stabilizační funkce dochází ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice, dochází k zajištění zaměstnanosti a cenové stability. Daňový systém je schopen působit na změnu agregátních národohospodářských ukazatelů, ať už se jedná o výsledek negativní nebo pozitivní.

Fiskální funkce – má jiné postavení než tři předchozí uvedené funkce. Touto funkcí se rozumí získávání finančních prostředků do veřejného rozpočtu. Fiskální funkce je obsažena ve všech třech předchozích funkcích. U alokační funkce jde o získání financí na oblasti trhem podceněných. Při plnění redistribuční funkce se získávají finance, které směřují od méně příjmových k více příjmovým a při plnění stabilizační funkce vláda reguluje částku daňových příjmů dle hospodářského cyklu.

2.3 Klasifikace daní

Daně je možno roztrždit do skupin podle vymezených kritérií. Třídění daní pomáhá ke zpřehlednění a utřídění velké skupiny existujících daní. Každá skupina daní má jiné dopady na ekonomiku.

Klasifikace daní z hlediska respektování příjmových poměrů poplatníka

Podle platební schopnosti poplatníka lze rozlišit daně na:

- **osobní** – daně, které zohledňují důchodovou situaci poplatníka. Patří zde zejména daně důchodové, které jsou placeny fyzickými osobami a právnickými osobami,
- **in rem** – nemají vztah k platební schopnosti poplatníka. Jsou odváděny z titulu vlastnictví, nákupu, spotřeby, převodu. In rem daněmi jsou daně ze spotřeby, výnosové a majetkové.

Klasifikace daní podle objektu

Další možné kritérium pro členění daní je podle objektu, neboli veličiny, ze které se daň vybírá na:

- **daně z hlavy** – k daňové povinnosti zakládá samotná fyzická existence osoby. V tomto případě je subjekt daně i předmětem daně. Je uložena každému poplatníkovi bez ohledu na jeho příjem. Jedná se o typickou středověkou daň;
- **daně výnosové** – bere v úvahu určitý druh výnosu (např. výnos ze živnosti, z nemovitosti atd.). Výnosové daně v České republice (dále také ČR) nejsou zavedeny;
- **daně z důchodu** – jsou považovány za historicky nejmladší. Daň se vybírá z důchodu poplatníka. Za důchod se považuje příjem fyzické osoby nebo právnické osoby. V ČR se za tyto daně označuje daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob;
- **daně ze spotřeby** – jsou daněmi historicky nejstaršími. Existují všeobecné nebo selektivní daně ze spotřeby. Všeobecné daně jsou ukládány na všechny prodeje výrobků a služeb. Vybrané výrobky jsou zdaňovány selektivní daní;
- **daně z majetku** – slouží ke zdanění movitého a nemovitého majetku. Do majetkových daní patří i daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitosti.

Dle tohoto kritéria se daně mohou dělit na **kapitálové**, jež zohledňují stav nastávající k určitému datu a **tokové**, kde se zjišťuje změna za určité časové období.

Klasifikace daní podle progresu

V tomto členění se projevuje spravedlivost zdanění. Pro zjištění spravedlnosti je důležité, jak se mění daňové zatížení s růstem důchodu poplatníka. Prvním typem daně je daň **proporcionální**, kde s růstem důchodu poplatníka se míra jeho zdanění nemění. U **progresivní** daně s růstem důchodu, roste také míra zdanění. **Regresivní** typ zdanění znamená, že s růstem důchodu míra zdanění klesá.

Klasifikace podle stanovení hodnoty daně ve vztahu k základu daně

Podle velikosti daně a daňového základu lze rozlišit daně na:

- **jednotkové (specifické)** – stanovují se dle množství jednotek základu daně. Mezi jednotkové daně patří spotřební daně, dále daň z nemovitosti, kterou je možno stanovit na základě rozlohy pozemku, zastavěné nebo podlahové plochy;
- **ad valorem („k hodnotě“)** – určují se podle ceny základu daně. Za klasickou ad valorem daň lze označit daň z přidané hodnoty. Daněmi ad valorem jsou v podstatě také daně důchodové nebo výnosové, protože se jejich výše určuje ze základu daně v peněžních jednotkách. Pro tyto daně je charakteristické, že jsou zdaňovány procentní sazbou;
- **stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu** – poplatník zde nemůže ovlivnit výši daně. K těmto daním řadíme daň paušální a daň z hlavy.

Klasifikace podle vazby na důchod poplatníka

Jedná se o základní členění na daně

- **přímé** a
- **nepřímé**.

Přímé daně platí poplatník ze svého příjmu nebo majetku a týkají se přímo poplatníka. Přitom není možno převést daň na další subjekt.

Přímé daně se dělí na

- **důchodové daně** zatěžují příjem fyzických nebo právnických osob. V mnoha zemích jsou důchodové daně označovány za nejdůležitější, neboť „jejich výnos představuje zpravidla největší podíl ze všech daňových příjmů“, jak tvrdí Grůň (2009, str. 150),
- **majetkové daně** jsou obecně považovány za nejstarší daně. Jedná se o daň z nemovitosti, daň dědickou a darovací, daň z převodu nemovitosti a daň silniční. Mají jen doplňkový charakter, neboť jsou jejich výnosy pro stát malé. Předmětem daně u majetkových daní je hmotný a nehmotný majetek.

Nepřímé daně, vzhledem k zaměření práce, jsou blíže vymezeny v kapitole 2.5.

2.4 Daně ze spotřeby

Na počátku 90. let minulého století bylo potřeba provést mnoho změn v daňových předpisech, neboť daňový systém vycházel z netržních principů. Během let 1990 – 1992 došlo k mnoha zásadním změnám. K 1. 1. 1993 vstoupil v platnost nový daňový systém podle zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Nastal přesun části daní z přímých daní do nepřímých daní, nebo-li daní ze spotřeby, čímž bylo odlehčeno zdanění podniků. I z tohoto důvodu byl v roce 1992 mimo jiné přijat zákon o DPH, který nahradil zákon o dani z obratu a dále zákon o spotřebních daních. Zavedení DPH i spotřebních daní mělo důležitý význam z hlediska přibližování se ČR k Evropskému společenství. Spotřebních daní bylo zavedeno pět, a to z piva, z vína, z lihu a lihovin, z tabáku a tabákových výrobků a z uhlovodíkových paliv a maziv.

V průběhu let bylo nutné provést dílčí i zásadní úpravy v oblasti daní ze spotřeby. Stalo se tak v roce 2003, kdy byl také zrušen zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Zároveň byl v tomto roce přijat zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který změnil názvy např. daň z uhlovodíkových paliv a maziv byla přejmenována na daň z minerálních olejů. Roku 2004 byl pak přijat zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Důvodem těchto změn byla skutečnost, že tyto daně musely být plně slučitelné s právem Evropských společenství, neboť se jedná o tzv. harmonizované daně. I právě z tohoto důvodu byly zavedeny v roce 2008 ekologické (energetické) daně.

Pro charakteristiku nepřímých daní je důležité nejprve vymezit rozdíl mezi poplatníkem a plátcem. Podle Vančurová, Láchová (2008) je poplatníkem osoba, jejíž

předmět, především příjem nebo majetek, je dani podroben. Plátce daně je osoba, která je ze zákona povinná odvést daň, kterou vybere nebo srazí jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností.

Nepřímé daně lze charakterizovat také jako daně ze spotřeby. Nepřímé daně dopadají na poplatníka nepřímo, neboť jsou zahrnuty v ceně zboží a služeb. Plátce hradí státu výslednou daň, která však nijak neovlivní jeho majetkovou situaci. Tento přístup znamená, že daň dopadne na spotřebitele, protože prodejní ceny obsahují už započtenou daň. Prodejce pouze odvede přijatou daň do veřejného rozpočtu.

Nepřímé daně se člení na

- daně všeobecné a
- daně selektivní.

2.4.1 Všeobecné daně ze spotřeby

Do skupiny všeobecných daní se řadí daň z obratu a daň z přidané hodnoty. Všeobecné daně označované jako daně z prodejů zdaňují všechny výdaje spotřebitelů kromě nepatrných výjimek. Daně jsou nazývány za všeobecné, neboť postihují téměř všechny prodeje.

Všeobecné daně mohou být jednofázové nebo vícefázové. U **jednofázové daně** je daň uvalena pouze na stanoveném stupni zpracování. V tomto případě se rozlišují daně z maloobchodního nebo velkoobchodního obratu a daně výrobní, které vyplývají z převodu zboží. Základem daně je hrubý obrat, ve kterém nejsou odečteny inputy na určitém zpracovatelském stupni.

V případě, že se daň ukládá v každé fázi zpracování, pak se jedná o **vícefázové daně** z prodejů. Daň z obratu má tzv. duplicitní účinek. Znamená to, že při zdaňování výrobků u jednotlivých výrobců, si výrobci nemohou od základu daně odečíst hodnotu inputů. Dochází k tomu, že obraty již jednou zdaněné, jsou opět součástí ceny dalšího výrobce a dochází k opětovnému zdanění. Tento důvod byl podnětem pro vznik DPH, která tuto duplicitu odstraňuje. Dani podléhá pouze hodnota, která je přidaná zpracováním u jednotlivých výrobců a inputy se již podruhé nezdaňují. DPH má výhodu v tom, že v konečné ceně pro spotřebitele je podíl daně stejný ve všech výrobcích a službách se stejnou sazbou a stejným základem daně.

Daň z přidané hodnoty

Prototypem dnešního DPH se stala daň, která byla zavedena roku 1954 ve Francii. Až roku 1967 byly Komisí vydány dvě směrnice, které v podstatě zavedly DPH. Tyto směrnice zavedly jednotný systém DPH, ale nevyřešily všechny problémy. Až v roce 1977 jsou stanovena obecná pravidla, která jsou definována jako jednotný základ pro vyměřování DPH. Směrnice byla často novelizována, došlo proto k postupnému zrealizování jednotného systému nepřímého zdanění. Evropská unie stanovila zavedení DPH jako podmínku členství. DPH je zavedeno ve většině zemí světa, avšak zatím není zavedena příkladně v USA a Austrálii.

DPH zatěžuje konečného spotřebitele, tzn. spotřebu občanů, státu. Poplatníky jsou tedy fyzické a právnické osoby při nákupu zboží a služeb. Z toho vyplývá, že DPH nezatěžuje majetek ani důchod. Odvod DPH provádějí daňové subjekty, které jsou zaregistrovány jako plátcí DPH.

Princip DPH spočívá v tom, že dochází ke zdanění přidané hodnoty. Je tedy zdaňována pouze ta hodnota, která je plátcem daně přidaná k hodnotě nakoupeného zboží nebo služby. Pokud je už zaplacená daň jednou za nakoupené zboží a služby, podruhé se již daň neplatí.

Státy, které v dnešní době používají DPH používají k výpočtu daně tzv. **nepřímou rozdílovou metodu**. Přidaná hodnota je zde charakterizována jako rozdíl mezi outputy a inputy. Za inputy se považuje materiál, polotovary, použité služby. Daňová povinnost se vypočte jako rozdíl mezi daní na výstupu a daní na vstupu za konkrétní období. Metoda nepřímá se vyznačuje jednodušší administrativou.

Pomocí **přímé rozdílové metody** vypočteme přidanou hodnotu jako rozdíl mezi výstupy a vstupy za zdaňovací období. Poté se z rozdílu zjistí daň. V praxi převažuje využití nepřímé rozdílové metody nad přímou rozdílovou metodou označovanou též jako účetní metoda.

Důležité je zde také uvést přednosti a nevýhody DPH podle Kubátová (2009), které jsou uvedeny níže v textu.

Za přednosti DPH lze označit:

- **Neutralita** – znamená, že např. státní podnik a soukromý podnikatel jsou zdaňováni stejně, neboť jsou zdaněni stejnou zákonnou sazbou. Obvykle existují alespoň dvě sazby tzv. snížená a základní sazba daně. Metodika DPH nediskriminuje žádným způsobem komodity, které se vyznačují vyšším počtem stupňů zpracování nebo s různými podíly spotřebitelských cen na cenách výrobních.
- **Výhodnost pro mezinárodní obchod** – v důsledku rostoucího mezinárodního obchodu je důležité, aby byly podmínky pro všechny dovozce stejné. Kupříkladu pokud je dovezeno zboží do tuzemska je zdaňováno stejnou sazbou jako zboží a služby v tuzemsku.
- **Odolnost proti daňovým únikům** – DPH pomáhá k lepší ochraně před daňovými úniky. Plátcí daně si uvědomují, že nemohou unikat dani, neboť k jejich inputům a zdanitelným outputům existují doklady, ke kterým má správce daně přístup.
- **Spolehlivost výnosů pro státní rozpočet** – v mnoha zemích je daň zavedena z důvodu, že díky DPH lze dosáhnout vyšších výnosů ze zdanění spotřeby.

Za nevýhody DPH se považují

- **Náročnost přechodu na novou daň** – jedná se o administrativně a politicky náročný proces. K jejímu prosazení je zapotřebí silného politického tlaku. Také se musí zaregistrovat subjekty daně a provést řádné školení v používání daně.
- **Obavy ze zvýšení inflace** – odpůrci, kteří jsou proti zavedení nové daně poukazují na nebezpečí růstu inflace. Při zavedení DPH dochází ke zvýšení výnosu oproti daně z obrátu. Může se tedy stát, že se zvýší spotřebitelské ceny.
- **Administrativní náročnost** – plátce DPH je povinen pravidelně podávat daňové přiznání. Je důležité vést evidenci všech daňových dokladů a evidenci k DPH. Nevýhoda spočívá v tom, že tyto administrativní náklady mohou převýšit výhody daně.

Náročnost přechodu na novou daň a obavy ze zvýšení inflace znamenají nevýhody DPH v tom případě, kdy ještě nebyla daň v dané zemi zavedena.

2.4.2 Selektivní daně ze spotřeby

Selektivními daněmi jsou zdaňovány jen určité druhy zboží. Řadí se k nejstarším daním a bývají označovány též jako akcízy.

U selektivních daní je specifické, že určité druhy zboží, výrobků a služeb jsou zdaňovány vysokými sazbami. K hlavním spotřebním daním patří daň z tabáku, alkoholických nápojů, minerálních olejů aj. Vysoké sazby mají zajistit vysoký výnos díky nízké elasticitě spotřeby. Tzn. že obyvatelstvo neodradí od spotřeby ani vysoká cena. Cena, která již obsahuje spotřební daň je dále zdaněna všeobecnou spotřební daní, tedy DPH. Dochází zde k tzv. dvojímu zdanění. Vysoké zdanění u spotřebních daní má výchovný efekt, kdy mají být lidé vysokou cenou odrazováni od negativní spotřeby. Toto zdanění má odradit obyvatele od škodlivých návyků a zajistit příliv peněz. Příčinou takto vysokého zdanění je také důvod harmonizace daní v EU.

Obecně jsou politiky spotřební daně považovány za silné z hlediska výnosu a stability. V rozporu si ale stojí na straně jedné vysoké zdanění a na straně druhé ohrožení příjmů veřejného rozpočtu.

2.5 Daňový systém v České republice

Daňová soustava v ČR obsahuje souhrn daní, které jsou na českém území vybírány státem. V daňové soustavě jsou obsaženy přímé a nepřímé daně. Přímé daně jsou placeny samotnými poplatníky z jejich příjmů. Nepřímé daně jsou zahrnuty již ve spotřebitelských či prodejních cenách a jsou placeny konečnými spotřebiteli.

K 1. 1. 1993 byla v ČR uzákoněna soustava daní podle zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, která je tvořena daní z přidané hodnoty, spotřební daní, daní z příjmů, daní silniční, daní z nemovitosti, daní ekologickou, daní dědickou, darovací a z převodu nemovitosti. Tento zákon byl v roce 2003 bez náhrady zrušen. Schéma daní je zobrazeno - viz Příloha č. 1.

Postupně budou vymezeny jednotlivé přímé a nepřímé daně. Podrobněji bude vymezena především daň z přidané hodnoty.

2.5.1 Přímé daně

A) Důchodové daně

Daň z příjmů upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tento zákon upravuje daň z příjmů fyzických a právnických osob.

Za poplatníky **daně z příjmů fyzických osob** jsou považovány fyzické osoby, které se dělí na daňové rezidenty a nerezidenty. **Daňový rezident** má bydliště na území ČR, jeho daňová povinnost se vztahuje na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR a na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. **Daňový nerezident** má povinnost zdaňovat své příjmy plynoucí ze zdrojů v ČR. Předmětem daně jsou příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, příjmy z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy. Základ daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi přesahují výdaje, které jsou prokazatelně vynaložené na zajištění, dosažení a udržení příjmů. Poplatník, který má ve zdaňovacím období souběžně více příjmů, pak je základem daně součet dílčích základů daně. Daň se vypočte ze základu daně sníženého o nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně, poté se zaokrouhlí na celá sta dolů a vynásobí se následnou sazbou daně, která činí 15 %.

Poplatníky **daně z příjmů právnických osob** se vyznačují osoby, které nejsou fyzickými osobami a organizační složky státu. Často se tato daň označuje jako daň ze zisku korporací. U právnických osob je zdaňován jejich příjem z veškeré činnosti a nakládání s veškerým majetkem. Základem daně je rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady). Výjimkou jsou však příjmy, které nejsou předmětem daně a příjmy osvobozené od daně. Daňová základna se tedy odvozuje z účetního zisku. Sazba daně činí 19 %. Daň se stanoví jako základ daně snížený o položky snižující základ daně a položky odčitatelné od základu daně zaokrouhlených na celé tisíce dolů a následným vynásobením sazbou daně.

B) Majetkové daně

Silniční daň je upravena zákonem ČNR č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Předmětem daně jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozována na území ČR sloužící k podnikání. Poplatníkem silniční daně je osoba, která je provozovatelem vozidla registrovaného v ČR v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu. Dále je poplatníkem zaměstnavatel vyplácející cestovní náhrady svému zaměstnanci. Základ daně se

liší podle jednotlivých druhů vozidel, a to podle zdvihového objemu motoru v cm³ u osobních automobilů nebo podle součtu největších povolených hmotností na nápravy a počtu náprav u návěsů či povolené hmotnosti v tunách a počtu náprav u ostatních vozidel. Sazba daně za rok se zjistí pro každé vozidlo dle údajů, které jsou uvedeny v technických dokladech k danému vozidlu. Daňové přiznání podává poplatník do 31. ledna následujícího kalendářního roku po uplynutí zdaňovacího období.

Daň z nemovitosti upravuje zákon ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti. V tomto zákoně je upravena daň z pozemků a daň ze staveb.

Předmětem **daně z pozemků** jsou pozemky na území ČR, jež jsou vedeny v katastru nemovitostí. Vlastník pozemku je také poplatníkem daně z pozemků. Základem daně u pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad a ostatních je cena půdy, která je stanovena jako násobek skutečné výměry pozemku v m² a průměrnou cenou půdy stanovenou na 1 m². U hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb se základ daně stanoví jako součin částky 3, 80 Kč a skutečné výměry pozemku v m² nebo může být základ daně stanoven jako cena pozemku platná podle cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období. U ostatních pozemků je za základ daně považována skutečná výměra pozemku v m² k 1. lednu zdaňovacího období. Sazba daně u pozemků orné půdy, chmelnic, hospodářských lesů a ostatních je stanovena procentně. U zastavěných ploch a nádvoří, stavebních pozemků a ostatních ploch je sazba daně stanovena dle množství jednotek základu daně.

Na území ČR jsou předmětem **daně ze staveb** např. stavby, pro které byl vydán kolaudační souhlas, stavby způsobilé k užívání, nebytové prostory včetně podílu na společných částech stavby. Za poplatníka daně je považován vlastník stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru. U staveb je základem daně výměra půdorysu nadzemní části stavby v m² a základem daně u bytu je to výměra podlahové plochy bytu v m². Sazba daně je stanovena podle množství jednotek základu daně.

U daně z pozemků a ze staveb se daňové přiznání podává příslušnému správci daně do 31. ledna zdaňovacího období.

Daň dědickou, darovací a z převodu nemovitostí upravuje zákon ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Poplatníkem **daně dědické** je dědic, který nabytí dědictví ze závěti nebo ze zákona. Movitý a nemovitý majetek nabytý děděním je předmětem daně dědické. Základem daně je cena majetku nabytého dědicem snížená např. o dluhy nebo cenu majetku, který je osvobozen od daně dědické. U **daně**

darovací je poplatníkem nabyvatel. Pokud je darován tuzemskou fyzickou nebo právnickou osobou majetek fyzické osobě, která nemá trvalý pobyt v tuzemsku nebo právnické osobě, která nemá sídlo v tuzemsku, pak se poplatníkem darovací daně stává dárce. Za předmět darovací daně se považuje bezúplatné nabytí nemovitého a movitého majetku nebo jiného majetkového prospěchu. Základem daně je cena majetku, který je předmětem darovací daně snižena např. o prokázané dluhy. Poplatníkem **daně z převodu nemovitostí** je převodce (prodávající), nabyvatel, pokud nemovitost nabyt při výkonu rozhodnutí nebo převodce i nabyvatel, v případě že jde o výměnu nemovitostí. Úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem je předmětem daně z převodu nemovitostí. Základem daně je cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, která je platná v den nabytí nemovitosti.

Pro daň dědickou, darovací platí, že sazba daně je určena podle toho do které skupiny se obdarovaný nebo zůstavitel zařadí. Existují tři skupiny. V první skupině jsou zařazeni příbuzní v řadě přímé a manželé, ve druhé příbuzní v řadě pobočné a manželé dětí a ve třetí skupině ostatní fyzické a právnické osoby. U daně z převodu nemovitosti činí daň 3 % ze základu daně u všech tří skupin.

Daňové přiznání k dani dědické a darovací se podává do 30 dnů ode dne, v němž nabylo právní moci rozhodnutí příslušného orgánu, kterým bylo skončeno dědické řízení v případě daně dědické nebo ode dne, v němž došlo k bezúplatnému nabytí majetku u daně darovací.

2.5.2 Nepřímé daně

A) Univerzální daně

Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále ZDPH). V ČR je od 1. 5. 2004 ZDPH s drobnými výjimkami uplatňována v souladu s předpisy Evropského společenství.

Předmětem daně podle § 2 odst. 1 ZDPH je

- a) dodání zboží, převod nebo přechod nemovitosti za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,

- c) pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplat, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla zřízena za účelem podnikání, dále také pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplat osobou nepovinnou k dani,
- d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Za úplat se považuje zaplacení v penězích či platebních prostředcích, které nahrazují peníze ale i nepeněžité plnění.

Za ekonomickou činnost se považuje soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, dále i důlní činnost zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané dle zvláštních předpisů, především nezávislé činnosti.

Osobou povinnou k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Za osobu povinnou k dani se nepovažují veřejnoprávní subjekty (stát, kraje, obce, organizační složky státu, aj.) při výkonu působností v oblasti veřejné správy, a to i přesto, že za výkon působností vybírají úplat.

Osoby povinné k dani

Osoba povinná k dani podle § 5 odst. 1 ZDPH je fyzická nebo právnická osoba, která uskutečňuje samostatně ekonomickou činnost. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena za účelem podnikání, ale provozuje ekonomickou činnost.

Osoby osvobozené od uplatňování daně

Osoba povinná k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku je osvobozena od uplatňování daně v případě, že její obrat nepřekročí částku 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců podle § 6 odst. 1 ZDPH. Obratem se zde chápe souhrn úplat bez daně, které náleží osobě povinné k dani za uskutečněná plnění (dodání zboží, převod nemovitostí a poskytnutí služby) s místem plnění v tuzemsku. Dle § 6 odst. 2 ZDPH jde o úplaty za zdanitelné plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. DPH není uvalena na drobné podnikatele, protože je administrativně náročná. Existuje i možnost, že se osoby povinné k dani mohou dobrovolně zaregistrovat k DPH, když je to pro ně výhodné. Povinnost podat přihlášku k registraci má osoba povinná k dani do 15 dní po skončení kalendářního měsíce, v němž došlo k překročení stanoveného limitu. V ZDPH jsou

uvedeny další důvody (§ 94 ZDPH), díky kterým se osoba povinná k dani musí registrovat a stát se plátcem daně.

Místo plnění

Při **dodání zboží** se za místo plnění označuje místo, kde se zboží nachází v době jeho dodání, ale jen pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy. Při dodání zboží spojeného s jeho instalací nebo montáží dodávající osobou se za místo plnění považuje místo, kde dochází k instalaci zboží. Při **převodu nemovitosti** je místo plnění určeno tam, kde se nemovitost nachází.

Místem plnění při **poskytnutí služby** osobě povinné k dani se rozumí místo, kde má tato osoba místo nebo sídlo podnikání viz § 9 odst. 1 ZDPH. Pokud je služba poskytnuta osobě nepovinné k dani, pak je místo plnění tam, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání viz § 9 odst. 2 ZDPH. Jestliže je poskytnuta služba, která se vztahuje k nemovitostem, pak je místem plnění místo, kde se nemovitost nachází viz §10 ZDPH.

Při **dovozu zboží** je místem plnění členský stát, ve kterém se zboží nachází v době vstupu ze třetí země na území Evropského společenství (dále také ES).

Místem plnění při **zasílání zboží** se označuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy osobě, které je dodání uskutečněno. Plátce má povinnost registrovat se k dani, v případě že při zasílání zboží z tuzemska do jiného členského státu překročí hodnota dodaného zboží částku stanovenou členským státem. Jestliže překročí tuto stanovenou částku, pak se plátce musí registrovat k dani v tom členském státě, do kterého bylo dodání zboží uskutečněno.

Základ daně

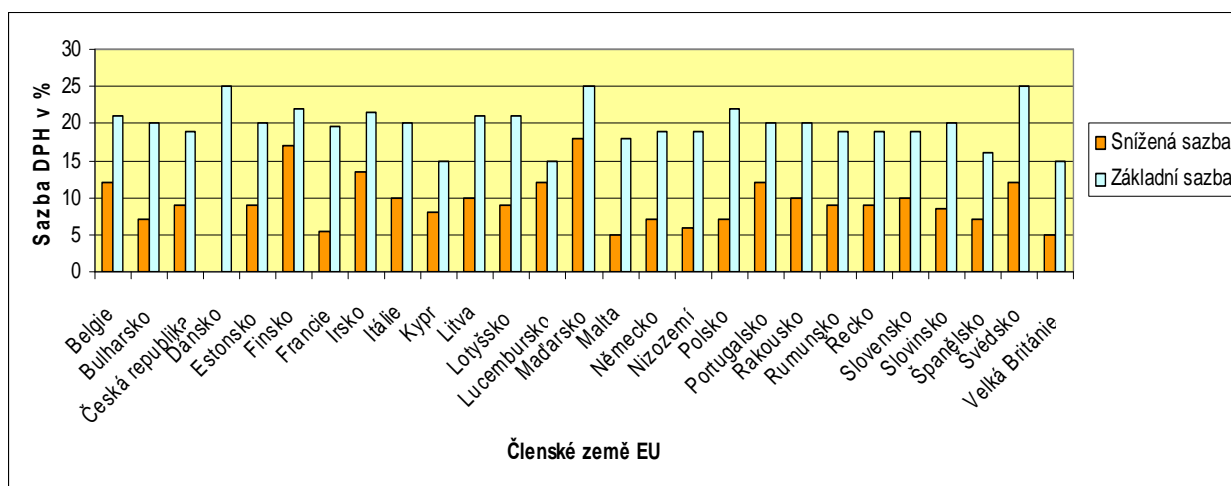
Za základ daně podle § 36 odst. 1 ZDPH se považuje vše, co plátce obdržel nebo má obdržet jako úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, které je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo také od třetí osoby, vyjma daně za dané zdanitelné plnění. Pokud dojde k přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění, je základem daně částka přijaté úplaty snížené o daň. Základ daně můžou také zahrnovat dotace k ceně, vedlejší výdaje, spotřební daň, daň z elektřiny, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv nebo jiné daně a cla.

Sazby daně u zdanitelného plnění

U zdanitelného plnění a přijaté úplaty je stanovena základní sazba daně na 20 % a snížená sazba daně na 10 %. V případě zdanitelného plnění se uplatňuje sazba daně, která je platná v den, kdy nastává povinnost přiznat daň. U přijaté úplaty za zdanitelné plnění se uplatňuje sazba daně, která je platná pro dané zdanitelné plnění ke dni vzniku povinnosti přiznat daň z přijaté úplaty.

V následujícím grafu jsou uvedeny sazby DPH v jednotlivých členských zemích – viz graf č. 1.1. Graf byl sestaven na základě údajů uvedených v příloze práce - viz Příloha č. 2, ve které je uveden celkový přehled o základních a snížených sazbách DPH v jednotlivých členských zemích Evropské unie. Některé země využívají dokonce dvě až tři snížené sazby daně. V grafu je u každé země zobrazena základní sazba daně a snížená sazba daně, která je ze všech snížených sazeb, jež se v dané zemi používají, nejvyšší. Výjimku, zde tvoří Dánsko, které používá pouze základní sazbu daně ve výši 25 %.

Graf 1.1: Přehled sazeb DPH platných v jednotlivých členských státech v roce 2009 (v %)



Zdroj: Europa [online]. [cit. 2010-03-01]. Dostupné z WWW:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

Vlastní úprava.

Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně

Při splnění stanovených podmínek jsou osvobozena plnění např. poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční a pojišťovací činnosti, zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc, nájmy staveb apod.

Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně

Osvobozená plnění, která jsou s nárokem na odpočet daně, jsou např. dodání zboží do jiného členského státu, vývoz a zboží, poskytnutí služby do třetí země, přeprava a služby vázané na dovoz a vývoz zboží a přeprava osob mezi členskými státy při splnění zákonných podmínek.

Daňová povinnost znamená, že vzniká nadměrný odpočet nebo vlastní daňová povinnost. Nadměrný odpočet vzniká, když za zdaňovací období je daň na vstupu vyšší než daň na výstupu. Vlastní daňová povinnost vzniká, když za zdaňovací období je daň na výstupu vyšší než daň na vstupu.

Zdaňovací období

Jestliže obrat plátce za předcházející kalendářní rok nedosáhl výše 10 000 000 Kč, pak je zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí. Plátce, jehož zdaňovacím obdobím je kalendářním čtvrtletí a jeho obrat za předcházející kalendářní rok činil alespoň 2 000 000 Kč si může zvolit za zdaňovací období kalendářní měsíc. Musí však tuto změnu ohlásit správci daně nejpozději do 31. ledna příslušného roku. Pokud obrat dosáhl 10 000 000 Kč za předcházející kalendářní rok, pak je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Po skončení zdaňovacího období je plátce povinen do 25 dnů podat daňové přiznání.

O zrušení registrace může požádat plátce nejdříve, když uplyne jeden rok od data účinnosti uvedeného v rozhodnutí o registraci. Jeho obrat však nesmí za nejbližších předcházejících 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhnout částku 1 000 000 Kč. Také pokud celková hodnota zboží pořízeného z jiného členského státu nepřekročila v běžném a ani v minulém kalendářním roce částku 326 000 Kč, pokud zákon nestanoví jinak.

B) Selektivní daně

Spotřební daně upravuje zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Tento zákon upravuje podmínky pro zdaňování spotřebními daněmi u minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproduktů a tabákových výrobků. Dále upravuje způsob značení tabákových výrobků a některých minerálních olejů. Spotřebními daněmi jsou daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproduktů a daň z tabákových výrobků. Správu daní vykonávají celní úřady, které jsou příslušné podle sídla nebo místa pobytu plátce daně.

Za předmět daně se považují vybrané výrobky dovezené nebo vyrobené na daňovém území Evropského společenství.

Předmětem daně z minerálních olejů jsou motorové benziny, těžké topné oleje, odpadní oleje, střední oleje a těžké plynové oleje; z lihu je to líh; z piva se jedná o výrobek, který obsahuje více než 0,5 % objemového alkoholu; z vína a meziproductů jsou vína a meziproducty, které obsahují více než 1,2 % a nejvýše 22 % objemových alkoholů; z tabákových výrobků jsou to tabákové výrobky. Jedná se o cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření.

Daň se vypočte tak, že se vynásobí základ daně sazbou daně, která je stanovená pro vybraný výrobek. Zdaňovacím obdobím s výjimkou dovážených vybraných výrobků je kalendářní měsíc.

Základ daně je stanoven v měrných jednotkách (l, hl, kg a ks) s výjimkou daní u cigaret, kde pro procentní část daně se používá tzv. cena pro konečného spotřebitele.

Vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit ve stanovené lhůtě vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území ČR. Pokud plátcí vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, je povinen do 25 dne po skončení zdaňovacího období předložit daňové přiznání. Celnímu úřadu se podává daňové přiznání samostatně za každou daň.

Ekologické (energetické) daně

Dne 16. října 2007 byl ve Sbírce zákonů vyhlášen zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který změnil celou řadu právních předpisů. Tento zákon nově zavádí tzv. ekologické daně do nichž se řadí daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny.

Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů

Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká okamžikem dodávky plynu konečnému spotřebiteli. Předmětem daně je plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro pohon motorů nebo pro pohon tepla. Základem daně je zde množství plynu v MWh spalného tepla. Od daně je osvobozen např. zemní plyn pro výrobu tepla v domácnostech, k výrobě elektřiny, v metalurgických procesech, k mineralogickým postupům.

Daň z pevných paliv

Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká okamžikem dodání pevných paliv konečnému spotřebiteli. Předmětem daně je černé uhlí, brikety, hnědé uhlí, hnědouhelné brikety, koks a polokoks z černého a hnědého uhlí nebo z rašeliny, ostatní uhlovodíky. Základem daně z pevných paliv je množství pevných paliv vyjádřené v GJ spalného tepla v původním vzorku. Sazba daně je 8,5 Kč/GJ spalného tepla v hořlavině. Osvobozena od daně jsou pevná paliva stanovená k použití, nabízená k prodeji nebo použitá k výrobě elektřiny, k výrobě koksu, k mineralogickým postupům, v metalurgických procesech a další.

Daň z elektřiny

U daně z elektřiny vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem dodání elektřiny konečnému spotřebiteli nebo spotřebou nezdaněné elektřiny. Výjimkou je elektřina osvobozená od daně. Předmětem daně je elektřina a základem daně je množství elektřiny v MWh. Sazba daně činí 28,30 Kč/MWh. Od daně je osvobozena elektřina, která je ekologicky šetrná, vyrobená v dopravních prostředcích. Dále je od daně osvobozena elektřina použitá k technologickým účelům, ke krytí ztrát v přenosové soustavě, k mineralogickým postupům, při elektrolytických a metalurgických procesech, při provozování drážní dopravy.

Zdaňovacím obdobím daně ze zemního plynu a některých dalších plynů, daně z pevných paliv a daně z elektřiny je kalendářní měsíc. Daňové přiznání se podává do 25 dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

3 Judikatura Evropského soudního dvora a její vliv na aplikaci tuzemského zákona o dani z přidané hodnoty

V členských zemích Evropské unie je DPH považována za jedinou všeobecnou daň ze spotřeby. Daň z přidané hodnoty bylo potřeba v rámci Evropských společenství harmonizovat, z důvodu její nezbytnosti pro zajištění fungování jednotného vnitřního trhu.

3.1 Koordinace a harmonizace daňových systémů

Od 2. poloviny 20. století nastal proces globalizace od jednotlivých regionálních trhů k celosvětovým trhům. Dochází k rozvoji mezinárodního obchodu nebo vzniku nadnárodních společností. Při tomto procesu na sebe narážejí jednotlivé daňové systémy. Následující globalizační trendy, jako jsou práce tuzemců v zahraničí nebo zakládání dceřiných společností v různých státech, měly za následek spolupráci vlád v daňové oblasti. Jedním z důvodů této spolupráce bylo omezit daňové úniky, aby státy nepřicházely o své příjmy.

Za formy mezinárodní daňové spolupráce se podle Široký (2009) označuje:

- daňová koordinace,
- daňová aproximace,
- daňová harmonizace.

Daňovou koordinací se rozumí nejnižší stupeň v oblasti daňové spolupráce. Proces koordinace je charakteristický tím, že jsou uzavírány dohody nebo doporučení, jejichž cílem je zabránit daňovým únikům a zamezit dvojímu zdanění nebo prohloubit výměnu informací, které se týkají daní. Za daňovou koordinaci lze označit smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Daňová koordinace se využívá nejen v členských státech EU ale i ve státech OECD.

Daňová aproximace je stupeň mezi daňovou koordinací a daňovou harmonizací. Daňová aproximace vyjadřuje daňovou spolupráci, jejímž cílem je pouze přiblížení daňových soustav navzájem.

Daňová harmonizace vyjadřuje sladování daňových systémů a jednotlivých daní. Daňová harmonizace se týká konstrukce daní, ale i administrativy, která zahrnuje např. povinnosti plátce či platbu daně.

3.2 Vývoj Evropských společenství

Po 2. světové válce se začaly objevovat myšlenky o evropské integraci. Důvody k integraci byly např. zabezpečení míru v Evropě nebo zavedení společného trhu, aby mohl růst hospodářský blahobyt.

Francie, Spolková republika Německo, Itálie, Belgie, Nizozemí a Lucembursko zakládají tři nadnárodní organizace. Tyto organizace se souhrnně označují jako Evropské společenství (dále také ES) a patří zde

- Evropské společenství uhlí a oceli (ESUO), založené v roce 1951 Pařížskou smlouvou;
- Evropské hospodářské společenství (EHS), založené v roce 1957 Římskými smlouvami;
- Evropské společenství pro atomovou energii (EURATOM), založené v roce 1957 Římskými smlouvami.

V 80. letech 20. století nastala potřeba zavést zcela volný pohyb zboží, osob a kapitálu. Toho bylo dosaženo tzv. Jednotným evropským aktem v roce 1985, pomocí něhož byl vytvořen jednotný evropský trh. To znamená, že byl vytvořen prostor, ve kterém byl zajištěn volný pohyb zboží, služeb, osob a kapitálu.

Jelikož byla potřeba prohloubit ekonomickou integraci, příkladně zavedením společné monetární politiky a jednotné měny, byla v roce 1992 v Maastrichtu podepsána smlouva o Evropské unii (dále také EU), která nabyla platnosti 1. 11. 1993. Podepsáním Maastrichtské smlouvy se začalo spolupracovat v oblasti spravedlnosti, vnitřních věcí a zahraniční a bezpečnostní politiky. Hlavním cílem Maastrichtské smlouvy bylo vytvoření Evropské hospodářské a měnové unie a zavedení jednotné evropské měny. Vznikem EU byly zastřešeny existující integrační seskupení, a to na základě třech pilířů EU. Pod **první pilíř** spadá Evropské společenství, pod **druhý pilíř** zahraniční a bezpečnostní politika a **třetí pilíř** justice a vnitřní bezpečnost. Maastrichtskou smlouvu novelizovala Amsterodamská smlouva podepsaná v roce 1997 a smlouva z Nice podepsaná v roce 2001.

Vznik Evropské unie nemohl nahradit ES, jelikož EU neměla právní subjektivitu. Až 1. prosince 2009, kdy vstoupila v platnost Lisabonská smlouva po ratifikaci všech 27 členských států, získala EU právní subjektivitu a převzala pravomoci, které byly dříve svěřeny ES.

V Evropské unii existuje řada institucí. Mezi hlavní instituce patří Evropská Rada, Rada EU, Evropská komise, Evropský parlament, Evropský soudní dvůr (dále také ESD) a Evropský účetní dvůr.

3.3 Evropský soudní dvůr

Evropský soudní dvůr se sídlem v Lucemburku je považován za nejvyšší soud EU. Se vznikem Evropského společenství uhlí a oceli v roce 1951 je spojeno také zřízení Soudního dvora. Roku 1957 na základě Římských smluv se stává soudní institucí Evropského společenství. Oficiálním názvem této instituce se stává Soudní dvůr Evropských společenství, častěji je však označován jako ESD. I přes vznik Evropské unie roku 1992, název ESD zůstává nezměněn.

Evropský soudní dvůr plní svou úlohu především při výkladu komunitárního práva, odpovídá za aplikaci komunitárního práva, kontroluje legalitu aktů orgánů EU a dbá na povinnosti členských států, které vyplývají ze Smluv. Evropskému soudnímu dvoru byla svěřena úloha sjednotit výklad Evropského práva v členských státech, tzn. aby nedocházelo v jednotlivých členských státech k odlišnému výkladu práva při jeho aplikaci.

Soudy Evropské unie podle Týč (2006) jsou charakterizovány třemi základními funkcemi:

1. řeší spory mezi členskými státy navzájem, mezi jednotlivci a EU nebo též mezi členskými státy a EU,
2. plní funkci ústavního soudu, která vyplývá z faktu, že EU tvoří vlastní právo,
3. zajišťuje jednotný výklad či aplikace práva EU národními soudy členských států.

Evropský soudní dvůr se skládá ze tří soudních orgánů, a to ze Soudního dvora, Soudu prvního stupně a Soudu pro veřejnou službu.

1. Soudní dvůr

Soudní dvůr je složen z 27 soudců a 8 generálních advokátů. Znamená to, že z každého členského státu je volen jeden soudce, který musí být nezávislý na členském státě. Soudci a generální advokáti se volí na základě dohody všech členských států. Funkční období je šestileté a je možné opakované zvolení.

Předsedu soudního dvora volí soudci a je zvolen na tři roky. Opět zde může nastat možnost opakovaného zvolení. Předseda řídí činnost Soudního dvora a předsedá plenárnímu zasedání.

Generální advokáti mají stejné postavení jako soudci a posuzují projednávanou věc z hlediska právního a skutkového. Dále k řešení projednávané věci vypracovávají stanovisko, které prezentují na konci ústního jednání. Toto stanovisko je nezávislé a nestranné.

Pravomoci Soudního dvora

Pro plnění úkolu Soudního dvora je důležité, aby byly vymezeny pravomoci při vykonávání řízení o předběžné otázce, v řízení o porušení smlouvy nebo při žalobě na neplatnost právního aktu. Dále registruje procesní úkony a provádí vyhledávání informací v Úředním věstníku EU. Níže v textu jsou blíže vymezeny dva jednotlivé druhy řízení před Soudním dvorem, kterých bude využito v rámci této práce. Mezi další druhy řízení patří žaloba na neplatnost, žaloba na nečinnost, kasační opravný prostředek a přezkum.

Řízení o předběžné otázce – vnitrostátní soudci mohou nebo jsou povinni požádat Soudní dvůr, aby upřesnil výklad práva EU. Je to z toho důvodu, aby bylo sjednoceno uplatňování právních předpisů EU a nedocházelo k rozdílnému výkladu. Vnitrostátní soudci např. žádají o přezkoumání svých vnitrostátních předpisů, zda jsou v souladu s právem EU. Přezkum platnosti aktu práva EU se může také týkat žádosti, která se týká rozhodnutí o předběžné otázce. Soudní dvůr vydá rozsudek a daný vnitrostátní soud je vázán tímto výkladem.

Žaloba pro nesplnění povinností – pokud členský stát nedodrží povinnosti, které mu byly uloženy právními předpisy EU, zahájí Komise předběžné řízení. Jestliže při tomto řízení nesplní členský stát své povinnosti, pak je podána žaloba právě k Soudnímu dvoru. Žalobu pro nesplnění povinností může podat Komise nebo některý z členských států.

Rozhodnutí Soudního dvora

Soudci přijímají rozhodnutí na neveřejném zasedání, a to konsensem. Pokud není možný konsensus, pak je rozhodnutí přijato hlasováním. Formou rozhodnutí může být rozsudek, unesení nebo stanovisko.

Rozsudek je závazný ode dne vyhlášení, které probíhá veřejně. Je publikován v Úředním věstníku EU a ve Sbírce zákonů. U každého rozsudku je povinné rozhodnutí o

náhradě nákladů řízení, ve kterém platí, že strana, která prohrála spor musí zaplatit náklady straně, která spor vyhrála. **Usnesení** je procesním rozhodnutím, avšak může být použito i v řízení o předběžné otázce. Jestliže je řízení o předběžné otázce stejné jako otázka, ve které Soudní dvůr už rozhodl, pak může Soudní dvůr odůvodněným usnesením rozhodnout poukázáním na předešlou judikaturu. O **stanovisko** nemůže požádat jednotlivec, avšak Evropský parlament, Rada EU, Komise či členský stát o stanovisko požádat mohou. Soudní dvůr je požádán o stanovisko příkladně k pravomocem EU při uzavírání smluv.

2. Soud prvního stupně

Vznik Soudu prvního stupně měl za úkol odlehčit Soudnímu dvoru, aby se Soudní dvůr mohl zaměřit na nejdůležitější řízení. Jednalo se především o žaloby Komise proti členským státům a o řízení o předběžné otázce. Proti rozhodnutí Soudu první instance je možné podat opravný prostředek k Soudnímu dvoru.

3. Soud pro veřejnou službu

Soud pro veřejnou službu rozhoduje ve sporech mezi EU a jejími zaměstnanci. Spory se týkají např. služebního a pracovního poměru ale i sociálního zabezpečení. Nemůže však rozhodovat o sporech mezi vnitrostátními orgány a jejich zaměstnanci. Proti rozhodnutí Soudu pro veřejnou službu je možno podat do dvou měsíců opravný prostředek k Soudu prvního stupně.

3.4 Akty členských států a orgánů Evropské unie

Evropská unie se odlišuje od jiných mezinárodních organizací tím, že má od svých členských států pravomoc k vytváření právních norem. Tyto normy, za splnění určitých podmínek, jsou závazné jak pro členské státy, tak pro vnitrostátní subjekty členských států. V Evropské unii byl vytvořen vlastní právní systém, který se označuje jako právo EU. Součástí tohoto práva je právo ES, též označováno jako právo komunitární, které je právem nadstátním. Evropské společenství však spadá jen do jednoho pilíře EU, který je založen na principu nadstátnosti a subordinace členských států. Právo EU tak zahrnuje právo komunitární a právo spadající do druhého a třetího pilíře.

Komunitární právo je možné členit na právo primární a sekundární. Normy, které jsou vytvářeny členskými státy, nebo-li akty členských států jsou **právem primárním**. Normy, které vytváří orgány EU, nebo-li akty EU jsou **právem sekundárním**.

Akty členských států (primární právo)

Primární právo vytváří členské státy a je považováno za základní pramen daných pravidel EU. Primární právo je tvořeno především mezinárodními smlouvami, které jsou sjednány členskými státy.

Mezinárodní smlouvy je možno roztrždit do třech kategorií podle Týč (2006) na:

- **Zřizovací smlouvy** – patří zde nejen zřizovací smlouvy všech tří Společenství, ale také další na ně navazující smlouvy. Základní tři zřizovací smlouvy jsou Pařížská smlouva o zřízení ESUO a Římské smlouvy o zřízení EHS a EURATOMU. Dále zde patří Smlouva o společných orgánech ES, Jednotný evropský akt, Maastrichtská smlouva o EU, Amsterodamská smlouva o revizi Maastrichtské smlouvy o EU, Smlouva z Nice, dále také smlouvy rozpočtové a smlouvy o přístupu nových členů.
- **Subsidiární smlouvy** - jsou smlouvy, které jsou sjednány na území EU především mezi členskými státy. Členské státy uzavírají subsidiární smlouvy z důvodu zahájení nebo posílení spolupráce, která není v kompetenci EU. V minulosti bylo uzavřeno několik subsidiárních smluv např. Bruselská úmluva o pravomoci soudů a o uznání a výkonu rozhodnutí ve věcech občanských a obchodních, která je z roku 1968. Význam těchto smluv postupně klesal, jelikož docházelo k rozšiřování pravomocí EU a byly tedy nahrazovány nařízeními.
- **Akty zástupců členských států** - členské státy mají své zastoupení v Radě EU a na některých zasedáních mohou přijímat usnesení právě jako zástupci členských států. Přijatý akt je potom aktem zástupců členských států. Tyto akty mohou být sjednány ve formě mezinárodních smluv až po právně nezávazná stanoviska.

Akty orgánů Evropské unie (sekundární právo)

Jedná se o akty sekundárního práva. Existují jednotlivé druhy aktů, které se liší svou závazností. Jedná se o nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení a stanovisko.

Nařízení – je závazné na úrovni členských států, ale i na úrovni Evropské unie. Nařízení může přímo zavazovat členské státy, zároveň však i vnitrostátní subjekty práva. Na

návrh Komise je nařízení přijímáno Radou EU. Nařízení se využívá pokud je potřeba vytvořit komunitární právní úpravu, která je nezávislá na vnitrostátním právu členského státu.

Směrnice – slouží především k harmonizaci vnitrostátních právních předpisů. Směrnice zavazuje jen členské státy, kterým je adresována. Členské státy se řídí směrnicí jen z hlediska výsledku, kterého má být dosaženo. Formy a metody implementace směrnice k dosažení cíle zůstávají v kompetenci států. Implementace znamená, že je zajištěno respektování či užívání obsahu směrnice pomocí národní legislativy. Před implementací dochází k transpozici, tzn. že je obsah směrnice přenesen do národní legislativy.

Rozhodnutí – je individuálním aktem a zavazuje členské státy nebo ostatní subjekty, kterým je adresováno. Za individuální rozhodnutí je považováno rozhodnutí Komise, které se týká ochrany hospodářské soutěže. Aby nedocházelo k záměně rozhodnutí s nařízením, musí být rozhodnutí adresováno danému počtu subjektů. Rozhodnutí vydané pro fyzické nebo právnické osoby určuje práva a povinnosti, kterých se mohou dovolávat před svými vnitrostátními soudy.

Doporučení a stanoviska – pro adresáty jsou právně nezávazná. Obsah doporučení je podobný směrnici a je určen především členským státům. Doporučení je aktem Rady nebo Komise. Stanovisko vydává zpravidla Komise a řeší se s ním konkrétní problém, takže nenahrazuje směrnici ani nařízení.

3.5 Využití směrnic a nařízení v daňové harmonizaci

Harmonizace daní v rámci Evropské unie se provádí pomocí nástrojů sekundárního práva, a to zejména pomocí směrnic a nařízení.

Směrnice

Směrnice mají v oblasti daňové harmonizace důležitou úlohu, neboť po jejich schválení jsou členské státy, jímž jsou adresovány, povinny implementovat směrnice do svého vnitrostátního práva v dané lhůtě.

Členské státy přijímají směrnice, avšak samy si mohou zvolit v jaké formě budou danou směrnicí aplikovat. Příkladně lze uvést, že některé státy se mohou rozhodnout pro

přijetí nového zákona a jiné mohou novelizovat dosavadní zákon. Může tedy nastat, že i přes přijetí směrnice bude legislativa v jednotlivých členských státech odlišná.

Návrh směrnice přijímá Komise a poté se schvaluje v dalších orgánech. Proces přijímání směrnic je velmi náročný. Nejprve generální ředitelství v oblasti daní zpracuje text směrnice, který je konzultován s generálním ředitelstvím pro administrativu a pro rozpočet. Následně je text směrnice předložen Komisi. Pokud Komise s některými návrhy směrnice nesouhlasí, může je pozměnit, schvalování pozastavit či dokonce úplně zrušit. Jestliže však Komise s textem souhlasí, pak je směrnice přijata. Většina směrnic je schvalována tzv. spolurozhodovacím procesem mezi Komisí, Radou a Evropským parlamentem.

Přijatá směrnice je uveřejněna v Úředním věstníku EU. Jestliže má však členský stát názor, že přijatá směrnice je v rozporu s akty primárního práva, pak může do dvou měsíců od uveřejnění podat žalobu pro neplatnost, která se podává k ESD.

Pokud ale členský stát neimplementuje směrnici do svého vnitrostátního práva v dané lhůtě, je zahájeno řízení proti porušení práva. Komise nejprve žádá vysvětlení od členského státu, který danou směrnici neimplementoval, proč tak neučinil. Pokud členský stát nereaguje či nesjedná nápravu, je mu odeslán oficiální dopis, do kdy musí provést nápravu. Pokud členský stát takto neučiní, podává Komise žalobu na členský stát k ESD.

Přímý účinek směrnice

Směrnice přímý účinek, nebo-li bezprostřední účinek, nemají hned, jelikož mají určenou dobu pro jejich implementaci. Členské státy mají možnost volby, jaký způsob implementace si vyberou. Jestliže by směrnice měly přímý účinek, pak by se vytratil úkol členských států v jejich implementaci do vnitrostátního práva, neboť by byly přímo aplikovány národními soudy.

Směrnice však může dostát přímého účinku v případě splnění několika podmínek, které stanovil ESD.

Směrnice nabude přímého účinku podle Široký (2009) v případě, že

1. uplyne implementační lhůta a směrnice přesto není implementována,
2. text směrnice je srozumitelný a není zde možnost odlišného výkladu,
3. je směrnice aplikována přímo, takže není uložena povinnost jednotlivci.

Vývoj judikatury ESD ovlivňuje druhou podmínku, která tímto přestává být důležitá. Třetí podmínka přímého účinku směrnice zajišťuje, že nedojde k poškození jednotlivce.

Příkladně je možno uvést, že neimplementované směrnice nemůže stát použít v neprospěch jednotlivce, avšak jednatelce jí může použít ve svůj prospěch. Stát, který neimplementuje směrnici, se na ni nemůže dovolávat a využívat takto v neprospěch jednotlivce. Aby byla směrnice implementována správně, je potřeba řídit se nejen textem směrnice, ale i výklady ESD.

Nepřímý účinek směrnice

Nepřímý účinek označuje, že obsah směrnice je brán v potaz v případě interpretace národního práva. Nepřímý účinek směrnic je tedy spojen s povinností národních soudů, které musí používat eurokonformního výkladu. Takový výklad označuje, že národní právo se vykládá takovým způsobem, aby bylo v souladu s právem EU.

Podle tuzemské judikatury Nejvyššího správního soudu (dále NSS), se sídlem v Brně, se zákonodárce mohl, před vstupem ČR do EU, odklonit od směrnice. Od vstupu do EU odklon znamená, že směrnice nebyla implementována správně. Od tohoto okamžiku není možné, aby zákonodárce např. v ZDPH využil pojem uvedený v jiném tuzemském zákoně a použil jej pro účely ZDPH, jestliže zákonodárce neuvedl, že chtěl daný pojem vyložit jinak.

Nařízení

Nařízení má obecnou platnost a je platné přímo v každém členském státu. Povinně je nařízení zveřejněno v Úředním věstníku EU. Jestliže je nařízení v rozporu s vnitrostátním právem, má vždy přednost nařízení. Evropský soudní dvůr stanovil, že nařízení mají být jasná a bezpodmínečná.

Nařízení má přímý účinek, neboť nevyžaduje schválení nebo jinou úpravu do vnitrostátního práva. Přímý účinek nařízení byl potvrzen judikaturou ESD. Existuje však i výjimka, že některá nařízení nemohou být přímo účinná. Může k tomu dojít v případě, že nařízení nesplňuje dané podmínky. Evropský soudní dvůr určil, že vnitrostátní opatření, které souvisí s nařízením nejsou považována za přípustná. Cílem zákazu vnitrostátních opatření je zajistit, aby nařízení bylo možné aplikovat na území členského státu v případě, že nabude platnosti jako norma EU. Zároveň je však potřeba vyloučit situaci, ve které by aplikovatelnost nařízení byla závislá na konkrétním opatření členského státu, které by bylo provedeno se zpožděním nebo zcela nedodrženo.

3.6 Harmonizace daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je harmonizována zejména prostřednictvím směrnic, nařízení a judikaturou ESD.

Směrnice

Harmonizace v oblasti DPH nastala počátkem 60. let, kdy Komise od této doby vydala mnoho směrnic, neboť daň z obratu vystřídala DPH. Za nejdůležitější směrnice v oblasti DPH je považována Šestá směrnice 77/388/EHS a její nástupce v podobě Směrnice Rady 2006/112/ES.

Šestá směrnice 77/388/EHS (dále Šestá směrnice) byla důležitým dokumentem v oblasti harmonizace DPH. Tato směrnice se postarala o zrušení zdanění dovozů. Pomocí Šesté směrnice byly stanoveny jednotné podmínky pro DPH v členských státech ale je zde vymezen minimální prostor pro vlastní národní úpravu DPH. Šestá směrnice se mimo jiné snažila o zabezpečení financování Společenství prostřednictvím výnosů, které měly plynout z DPH. Směrnice se také postarala o sjednocení zásadních pojmů, které se týkají DPH. Jednalo se o sjednocení předmětu daně, zdanitelného plnění, osoby povinné k daní nebo místa plnění.

K 31. 12. 2006, tedy ke dni jejího zrušení, prošla 32 novelizacemi. Věcný obsah Šesté směrnice je možné najít v nové směrnici 2006/112/ES, v níž je zapracována i směrnice 67/227/EHS.

Směrnice Rady 2006/112/ES je v současnosti považována za základní dokument harmonizace v oblasti DPH. První směrnice 67/227/EHS a Druhá směrnice 67/228/EHS zavedly DPH ve všech členských státech, avšak v každém členském státě byla úprava odlišná např. v odlišném zdaňování zemědělské produkce nebo podmínkami osvobození od daně. Přijetím Šesté směrnice, jejíž věcný obsah byl nahrazen právě směrnicí Rady 2006/112/ES, bylo dosaženo sjednocení DPH ve všech členských státech.

Text směrnice vykazuje především předmět daně, teritoriální působnost, osoby povinné k dani, zdanitelné transakce, místo plnění zdanitelných transakcí, okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, základ a sazby daně, osvobození od daně, odpočet daně aj.

I tato směrnice se nevyhnula novelizaci, a to směrnicí 2006/138/ES a směrnicí 2007/75/ES. V roce 2008 ji doplnila o prováděcí pravidla směrnice 2008/8/ES a směrnice

2008/9/ES, kdy příkladně první jmenovaná směrnice významným způsobem změnila princip zdaňování služeb uskutečňovaných mezi členskými státy od 1.1.2010.

Nařízení

Nařízení je nástroj, který slouží k legislativnímu sjednocování DPH. Především se nařízení používá v případě nutnosti jednoty obsahu i formy ZDPH ve všech členských zemích.

Evropské Společenství vydalo v roce 1991 nařízení, které mělo sloužit k výměně informací. Jedná se o tzv. Intrastat systém, který zajišťuje, aby subjekty podávaly informace o pohybu zboží. Podávané informace se týkají např. množství zboží, způsobu dopravy, hodnoty nebo klasifikace zboží. Další nařízení bylo vydáno v roce 1992 a zavedlo tzv. VIES, který zajišťuje výměnu informací, jež se týkají objemu přijatých a poskytnutých zdanitelných plnění aj. Jestliže plátce daně uskuteční dodání zboží do jiného členského státu, pak je povinen podat souhrnné hlášení. VIES je databáze, do níž jsou vkládány údaje z celé EU.

Příkladně je možné v daňové oblasti uvést **Nařízení 1798/2003/ES o správní spolupráci v oblasti DPH**, které upravuje administrativní spolupráci u DPH. Toto nařízení určuje institucím jednotlivých členských států povinnou výměnu informací pro účely vnitrostátních orgánů. Nařízení je aplikováno od roku 2004 a každé 3 roky dochází k jeho přezkoumání.

Judikatura Evropského soudního dvora

Judikáty Evropského soudního dvora jsou rovněž považovány za nástroje, které slouží ke sbližování DPH v jednotlivých členských státech. Judikatura Evropského soudního dvora má důležitou úlohu především v případě, že některá ustanovení v ZDPH nejsou jednoznačně vymezena.

Od vstupu České republiky do Evropské unie se DPH uplatňuje podle směrnic a nařízení, které upravují společný systém daně z přidané hodnoty v členských státech. Z těchto předpisů vychází tuzemský zákon o dani z přidané hodnoty. Pokud některá ustanovení v rámci ZDPH nejsou výkladově jednoznačná, poté je bezprostředně nutné využít judikaturu ESD.

Judikatura Evropského soudního dvora je soubor všech rozhodnutí, které ESD učinil. Judikatura není zahrnuta v primárním ani sekundárním právu ES, přesto je důležitou součástí

evropského práva. Rozhodnutí ESD v mnoha situacích vychází z předešlých kauz, které získaly částečně normativní charakter a ovlivnily výklad primárního práva ES. Rozhodnutí ESD jsou závazná pro všechny členské státy a výkladem se musí řídit vnitrostátní soudy a orgány veřejné správy. Z rozsudků ESD je zřejmé, že při výkladu vnitrostátního práva je potřeba vycházet z cíle daného ustanovení směrnice nebo nařízení. Tento princip by měl zajistit jednotný výklad práva v členských státech. Rozsudky ESD mají zásadní a nezastupitelný význam v oblasti práva EU.

V rámci EU je možné provádět sjednocování daňových soustav pomocí judikátů ESD. Judikáty jsou směřovány do vnitrostátního práva formou rozsudků žalob subjektů vnitrostátního práva a poskytují tak výklad komunitárního práva, který je společný pro všechny členské státy. Judikáty ESD je pak možno označit jako tzv. **negativní daňovou harmonizaci**¹.

Judikatura ESD se zabývá i možnostmi, pokud členský stát směrnicí neimplementoval nebo ji implementoval nesprávně. Tato situace nastala a nastává i v České republice v rámci ZDPH, neboť jeho znění nebylo a stále není zcela v souladu se směrnicí, která se týká společného systému DPH. Dochází zde k tomu, že daňový subjekt, zejména plátce daně, má právo odvolat se na přímý účinek směrnic. Znovu je nutné zdůraznit, že členský stát a v daném případě tedy i správce daně však nemá právo odvolávat se na to, že daná směrnice nebyla řádně implementována.

Aplikace přímého účinku

Judikatura ESD deklarovala princip přímého účinku, a to z důvodu, aby zaručila jednotlivcům využívat svá práva pomocí komunitárního práva. To znamená, že přímý účinek zajišťuje jednotlivcům dovolávat se právních aktů přímo u vnitrostátních soudů, tj. konkrétních ustanovení či celých směrnic a nařízení upravujících problematiku daně z přidané hodnoty, které nejsou dle přesvědčení daňového subjektu zcela v souladu s tuzemskými daňovými předpisy.

¹ Na rozdíl od **pozitivní daňové harmonizace**, která je spojována s implementací směrnic a nařízení, jimiž dochází ke spolupráci členských států v oblasti daní. Cílem pozitivní harmonizace je zavedení rovných pravidel ve všech členských státech.

Aplikace nepřímého účinku

Nepřímý účinek zavedl ESD z důvodu, aby v jednotlivých členských státech nedocházelo k nerovnoměrnému posuzování stejných situací.

Jestliže definice pojmů nejsou přímo formulovány ZDPH, jako je tomu příkladně u pojmu nájem, pak je nutné vycházet z tzv. eurokonformního výkladu. Pokud však zákonodárce stanoví, že chtěl definice pojmů převzít z jiného tuzemského zákona, poté se z nich může vycházet. Nastává však problém v nejasnosti, jakým způsobem musí být odkaz na jiný zákon proveden. ZDPH využívá přímý odkaz, odkaz na zvláštní zákon, a to bez uvedení konkrétního zákona. Část aplikačních pravidel je možné najít i v judikatuře NSS.

Nepřímý účinek se využívá v případě pokud je zákon, který se má harmonizovat, nejasný. Nepřímý účinek nemůže být proto contra legem, tzn. proti zákonu. Když je zákon nejasný, poté není možné stanovit jestli je v rozporu se směrnicí. Vnitrostátní soud rozhoduje jestli se jedná o eurokonformní výklad, nebo-li nepřímý účinek nebo o přímý účinek v případě, že je vnitrostátní zákon jasný.

Nepřímý účinek je v oblasti daní rizikem jak pro správce daně tak i daňové subjekty, neboť v případě vymezení daňových pojmů, výkladu konkrétních ustanovení směrnic a nařízení, může ESD ve své judikatuře učinit takový eurokonformní výklad, jenž může být zcela odlišný od toho, jak je pojmán v právních normách či zvyklostech v jednotlivých členských státech (konkrétně viz kapitola 4).

4 Uplatňování daně z přidané hodnoty v České republice u nájmu nemovitostí ve vybraných situacích

4.1 Nájem nemovitostí podle zákona o dani z přidané hodnoty a evropské směrnice

Nájem nemovitostí představuje v rámci DPH složitou problematiku. **Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty** vymezuje nájem jako službu, která je podle § 2 odst. 1 písm. b) předmětem daně. Poskytnutím služby podle § 14 odst. 1 ZDPH se rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby se rozumí také převod práv, poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty, vznik a zánik věcného břemene a přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.

Zvláštnosti týkající se nájmu jsou upraveny v § 56 ZDPH, jehož název je převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor a nájem dalších zařízení. Podle § 56 odst. 3 ZDPH je nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně ale na krátkodobý nájem stavby bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů se osvobození od daně bez nároku na odpočet daně nevztahuje. Podle § 56 odst. 3 ZDPH se krátkodobým nájmem stavby, bytů a nebytových prostor rozumí nájem, popřípadě včetně vnitřního movitého vybavení či dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě. Z § 56 odst. 3 ZDPH tedy vyplývá, že nájem je osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně v případě, že se nejedná o krátkodobý nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor. V případě krátkodobého nájmu se jedná o zdanitelné plnění, neboť nájem spadá do režimu běžných služeb a nikoliv tedy služeb osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně a je dle § 47 odst. 4 ZDPH zdaňován základní sazbou daně. Krátkodobé nájmy jsou tedy vždy zdanitelným plněním bez ohledu na to, jestli je nájemce plátcem daně nebo nikoliv.

Podle § 56 odst. 4 ZDPH se plátce může rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností se uplatňuje daň. Z tohoto je zřejmé, že se pronajímatel může domluvit s nájemcem, že nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor bude zdaněn. Pokud se však plátce daně rozhodne nájem zdaňovat musí být přitom splněny dvě podmínky a to, že nájemce je plátcem DPH a předmět nájmu používá k ekonomické činnosti. Podnikatelé chtějí nájem nemovitostí

zdaňovat dobrovolně z důvodu, že mohou například při opravách nemovitostí uplatnit nárok na odpočet daně.

Směrnice Rady 2006/112/ES vymezuje nájem jako poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, jež je podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice předmětem DPH. Podle čl. 24 odst. 1 směrnice se poskytnutím služby rozumí každé plnění, které není dodáním zboží. Poskytnutí služby podle čl. 25 směrnice může mimo jiné spočívat v některém z těchto plnění:

- postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázán na určitý dokument zakládající vlastnické právo či nikoli;
- přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci;
- vykonání služby na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývajícím ze zákona.

Podle čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice členské státy od daně osvobodí pacht nebo nájem nemovitosti. Z tohoto osvobození jsou podle čl. 135 odst. 2 směrnice vyloučena následující plnění, kterými jsou:

- poskytování ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí včetně poskytnutí ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště;
- nájem prostor a míst k parkování vozidel;
- nájem trvale instalovaných zařízení a strojů;
- nájem bezpečnostních schránek.

Ve směrnici jsou z osvobození od daně bez nároku na odpočet daně vyloučeny nájmy a pachtu podle čl. 135 odst. 2 směrnice.

V čl. 135 odst. 2 směrnice jsou uvedena plnění, jež jsou vyloučena z osvobození od daně bez nároku na odpočet daně. Všechna tato plnění jsou slučitelná s plněními, jež jsou uvedena v § 56 tuzemského ZDPH až na jedno plnění, kterým je poskytování ubytování, v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí včetně poskytnutí ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště. Toto plnění je podle tuzemského ZDPH zdanitelným plněním, jelikož není vymezeno v §§ 51 a 63 ZDPH a podle Přílohy č. 2 k ZDPH je zde výjimka, kdy podle kódu standardní klasifikace produkce 55 podléhají ubytovací služby snížené sazbě daně.

Členské státy mají možnost určit další vynětí z oblasti působnosti osvobození od daně u nájmu nemovitostí. V tuzemském zákoně o dani z přidané hodnoty si ČR vymezila výjimku u osvobození od daně bez nároku na odpočet daně u krátkodobého nájmu nemovitostí, který je vymezen v § 56 odst. 3 ZDPH. Krátkodobý nájem nemovitostí se pak považuje za zdanitelné plnění.

Podle čl. 137 odst. 1 písm. d) směrnice členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě plnění, které se týká pachtu nebo nájmu nemovitostí. Podle čl. 137 odst. 2 směrnice členské státy stanoví pravidla pro výkon volby podle čl. 137 odst. 1 směrnice. Členské státy však můžou omezit rozsah této možnosti volby. Podle směrnice mohou členské státy osobám povinným k dani povolit, že si samy mohou zvolit zdanění u pachtu nebo nájmu nemovitostí. Členské státy si však stanoví pravidla pro výkon volby nebo mají též právo omezit rozsah možnosti volby. Česká republika v ZDPH dovolila zdaňovat nájem nemovitostí, ale jen za splnění daných podmínek. Z § 56 odst. 4 ZDPH vyplývá, že plátce daně může zdaňovat nájem nemovitostí v případě, že je nájemce také plátcem daně a předmět nájmu využívá k ekonomické činnosti.

Zákon o dani z přidané hodnoty čteně využívá pojem stavba, přitom ji výslovně nedefinuje. Podle čl. 12 odst. 2 směrnice se budovou rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí. Dále je v zákoně o dani z přidané hodnoty možné najít vymezení pojmu byt. Podle § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH se bytem rozumí soubor místností, popřípadě jednotlivá obytná místnost, který svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na trvalé bydlení. Směrnice však definici bytu neuvádí. Z toho vyplývá, že jak směrnice tak i tuzemský ZDPH nevymezují všechny používané pojmy. V obou těchto ustanoveních jsou vymezeny jen některé pojmy, proto je třeba hledat v ostatních tuzemských zákonech, a nebo v judikatuře ESD.

Směrnice 2006/112/ES ani tuzemský zákon o DPH tak nedefinuje všechny používané pojmy jako je příkladně stavba, pozemek a jiné. Není zde však vymezena ani konkrétní definice nájmu.

V následující kapitole 4.2 budou jednotlivé pojmy vymezeny podrobněji podle tuzemských zákonů a v kapitole 4.3 bude vymezena aplikace Evropských judikátů, v nichž jsou definovány pojmy nájmu, budovy, nemovitostí, apod.

4.2 Vymezení základních pojmů v tuzemských zákonech

Nájem upravuje několik tuzemských právních předpisů příkladně občanský zákoník a zákon o nájmu a podnájmu nebytových prostor. Rozdílnost výkladu nájmu přináší problémy, neboť není vždy snadné zjistit, pod který zákon pojem spadá. Podle § 720 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen občanský zákoník) je nájem a podnájem nebytových prostor upraven zvláštním zákonem, a to konkrétně zákonem č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor (dále jen zákon o nájmu a podnájmu nebytových prostor).

Podle § 3 zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor je **nájem** vymezen jako prostor, jež vzniká na základě písemné nájemní smlouvy, kterou pronajímatel přenechává nájemci za nájemné nebytový prostor do užívání. Nájemní smlouva musí obsahovat předmět a účel nájmu, výši nájemného a úhrady za plnění poskytovaná v souvislosti s užíváním nebytového prostoru nebo způsob jejich určení, a nejde-li o nájem na dobu neurčitou, dobu, na kterou se nájem uzavírá. Jde-li o nájem sjednaný k účelu podnikání, musí nájemní smlouva obsahovat také údaj o předmětu podnikání v provozovně umístěné v pronajatém nebytovém prostoru.

Podle § 685 občanského zákoníku vzniká **nájem bytu** nájemní smlouvou, kterou pronajímatel přenechává nájemci za nájemné byt do užívání, a to na dobu určitou nebo bez určení doby užívání. Nájemní smlouvu lze sjednat také na dobu výkonu práce nájemce pro pronajímatele.

Nájem se posuzuje podle pravidel, zda se jedná o pozemek, stavbu nebo byty a nebytové prostory, jež jsou vymezeny níže.

Dle občanského zákoníku jsou **věci** movité a nemovité. Nemovitostmi jsou pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem podle § 119 občanského zákoníku. Za nemovitosti jsou tak považovány stavby a pozemky, které jsou se zemí spojeny pevným základem. Za pozemek se považuje část zemského povrchu, i přesto pokud je příkladně pokryt vodou. Za pozemek je tedy možno označit i dno rybníků či řek. Stavba je nemovitostí v případě, že je spojena se zemí pevným základem. To znamená, že stavba má základy v zemi a není jen položena na zemi. Pokud stavba není pevně spojená se zemí, pak se jedná o věc movitou.

Podle § 120 občanského zákoníku je součástí věci vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Za součást pozemku se nepovažuje stavba. Součástí věci podle tohoto ustanovení neznamená věc samostatnou. Věc a její součást

jsou věcí jedinou a dle tohoto se právní úkony, jež se týkají věci, vztahují i na její součást. Jestliže dojde k oddělení součásti věci a dojde k jejímu znehodnocení, pak se jedná o ztrátu její funkčnosti nebo jejího účelového určení. Pokud dojde k trvalému oddělení součásti věci, pak se součást stává věcí samostatnou.

Podle § 121 občanského zákoníku příslušenstvím věci jsou věci, které náleží vlastníku věci hlavní a jsou jím určeny k tomu, aby byly s hlavní věcí trvale užívány a příslušenstvím bytu jsou vedlejší místnosti a prostory určené k tomu, aby byly s bytem užívány.

Vlastníkem hlavní věci a zároveň příslušenství je stejný subjekt. Příslušenství je s věcí hlavní spojeno nebo odděleno a mělo by patřit vlastníkově hlavní věci. Příslušenství je považováno za samostatnou věc a může s ním být samostatně nakládáno. Právní úkony, které se týkají věci se zároveň vztahují i na příslušenství. Toto pravidlo však neplatí v opačném smyslu tzn., že úkony jež se týkají příslušenství se již netýkají věci hlavní. Uvedenými ustanoveními se řídí i posuzování staveb a zařízení, které mohou příkladně patřit k rodinnému domku a může se jednat o garáže, dílny, bazény, studny, sauny a jiné. Problematika věci hlavní bude dále posuzována i v případech, kdy k nájmu nemovitostí mohou být poskytovány další vedlejší služby.

Pozemkem se podle zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon) rozumí část zemského povrchu, která je oddělená od sousedních částí hranicí územní správní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí držby, hranicí rozsahu zástavního práva a hranicí druhů pozemků. Zákon o dani z přidané hodnoty nevymezuje pojem pozemek, avšak vymezuje co se rozumí stavebním pozemkem. Podle § 56 odst. 2 ZDPH se stavebním pozemkem rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Nezastavěným pozemkem se rozumí pozemek, na kterém není stavba jako věc podle § 118 a § 119 občanského zákoníku.

Stavbou se podle § 2 odst. 3 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání. Podle občanského zákoníku jsou stavbami nemovitosti, jež jsou spojeny se zemí pevným základem. Dále občanský zákoník vymezuje, že budovou nebo její částí se rozumí stavba určená pro bydlení nebo stavba určená pro ubytování podle § 59 občanského zákoníku. V případě, že pojem stavba chápeme z hlediska stavebního zákona je zde rozhodující, jestliže zřízení stavby předcházelo stavební povolení a v případě jejího dokončení bylo vydáno kolaudační rozhodnutí nebo jiné

písemnosti, které vyžaduje stavební zákon. Pokud tyto skutečnosti nejsou brány v potaz, pak se řídíme občanským zákoníkem v němž tyto náležitosti nejsou rozhodující.

Bytem se podle § 2 písm. b) zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů, dále ZVB) rozumí místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení. V zákoně o dani z přidané hodnoty je možné rovněž najít definici bytu, avšak tato definice v ZDPH je převzata ze ZVB. Podle § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH se bytem rozumí soubor místností, popřípadě jednotlivá obytná místnost, který svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na trvalé bydlení. Podle § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH uvádí i pojem bytový dům, kterým se rozumí stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena.

Nebytovým prostorem se podle § 2 písm. c) ZVB rozumí místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k jiným účelům než k bydlení; nebytovými prostory nejsou příslušenství bytů nebo příslušenství nebytového prostoru ani společné části domu. Podle § 1 zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor se za nebytové prostory považují místnosti nebo soubory místností, které podle rozhodnutí stavebního úřadu jsou určeny k jinému účelu než k bydlení, a jimiž jsou zejména prostory určené k provozování výroby, obchodu, služeb, výzkumu, administrativní činnosti, umělecké, výchovné a vzdělávací činnosti, dále archivy, garáže, skladové prostory a části veřejně přístupných prostorů budov; nebytovými prostory nejsou příslušenství bytu, prádelny, sušárny, kočárkárny a půdy, a nebo byty, u kterých byl udělen souhlas k jejich užívání k nebytovým účelům.

Tyto pojmy nejsou uvedeny ani v ostatních daňových zákonech příkladně v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále také ZDP) nebo v zákoně ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti (dále také ZDN), avšak jsou zde uvedeny jiné pojmy.

Zákon o daních z příjmů nevymezuje pozemky, byty a nebytové prostory a další. Tento zákon však uvádí pojmy budovy a domy, což ZDPH nestanoví. Podle § 26 odst. 2 ZDP se za hmotný majetek považují mimo jiné budovy, domy a byty nebo nebytové prostory, stavby, pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky. Zákon o daních z příjmů tedy do hmotného majetku řadí budovy, domy, byty a nebytové prostory a stavby.

Budovy, domy a byty nebo nebytové prostory jsou podle § 26 odst. 2 písm. b) ZDP vymezeny jako jednotky zvláštním předpisem, a to podle § 2 písm. f) ZVB.

Zákon o dani z nemovitosti taktéž nevymezuje všechny výše uvedené pojmy. Tento zákon vymezuje pouze stavební pozemek, jež je vymezen, a to zcela rozdílně, také v ZDPH. Podle § 6 odst. 3 ZDN se stavebním pozemkem rozumí nezastavěný pozemek určený k zastavění stavbou, která byla ohlášena nebo na kterou bylo vydáno stavební povolení nebo bude prováděna na základě certifikátu autorizovaného inspektora anebo na základě veřejnoprávní smlouvy, a která se po dokončení stane předmětem daně ze staveb, rozhodná je výměra pozemku v m² odpovídající půdorysu nadzemní části stavby.

4.3 Vymezení pojmů pomocí judikatury Evropského soudního dvoru

V praxi může při uplatňování ZDPH nastat případ, že při výkladu některých ustanovení nemusí být jejich význam jednoznačný. Pokud nastane tento problém, pak je nezbytné tento význam vyhledat v jiném tuzemském zákonu, směrnici, nařízení nebo judikaturu ESD. Tuzemský zákon však nesmí být v rozporu se směrnicí, nařízením nebo judikaturou. Právě problematika nájmu nemovitostí, a tedy i případně bytů a nebytových prostor je spojována s rozsáhlou judikaturou.

V případě, že předpisy jednotlivých členských států nevymezují řádně a úplně všechny pojmy, pak je nutné podle judikatury ESD obrátit se na úpravu komunitární. Většina pojmů není vymezena v tuzemských zákonech buď vůbec a nebo ve zcela jiném významu než jsou vyložena dle komunitárního práva, a proto by bylo od české zákonodárné moci vhodné, aby tak do ZDPH tyto chybějící pojmy doplnila. Příkladně tuzemský ZDPH by mohl být doplněn příkladně o následující definice jimiž je stavba, nemovitost či nájem, které upravuje níže uvedená judikatura.

V následujícím případě **Case C-315/00 Rudolf Maierhofer** ESD zkoumal, co se rozumí pod pojmem nemovitost. V tomto případě se jednalo o to, zda pojem nemovitosti v souvislosti s osvobozením od daně bez nároku na odpočet daně, vychází z tuzemských předpisů členského státu a nebo má přednost komunitární úprava.

Případ se týkal nájmu budovy, která byla vyrobena z prefabrikovaných dílů. Podle německého občanského zákoníku je taková stavba považována za nemovitost v případě, že

není dočasná. Evropskému soudnímu dvoru byla německým soudem položena otázka, jestliže nájem takovéto budovy, jedná-li se o dočasnou stavbu, se musí pojem nemovitost pro účely osvobození od daně bez nároku na odpočet daně vyložit podle komunitárního práva nebo podle německého občanského zákoníku. Německá vláda rovněž tvrdila, že členské státy mají možnost rozšířit samy výjimky z osvobození od daně bez nároku na odpočet daně nájmu nemovitostí podle čl. 137 odst. 2 směrnice 2006/112/ES. Generální advokát zdůraznil, že je to možné, ale musela by být uvedena speciální výjimka, která by byla uvedena v textu národního zákona. Evropský soudní dvůr rozhodl, že nájem nemovitostí je osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně podle čl. 137 odst. 2 směrnice 2006/112/ES a proto musí být pojem nemovitosti stanoven komunitární definicí. Pojem nájem nemovitého majetku nemůže být z tohoto důvodu vymezen německým občanským zákoníkem, podle kterého tato stavba není považována za nemovitý majetek. Evropský soudní dvůr dále rozhodl, že stavba je nemovitým majetkem, jelikož je pevně spojena ze zemí. I přesto, že je stavba dočasná je nemovitým majetkem, neboť není určena k přemísťování jako karavan či stan. V tomto případě ESD zdůraznil, že osvobození od daně bez nároku na odpočet daně má komunitární význam a je nezávislé na soukromém právu jednotlivých členských států.

Z toho vyplývá, že výklad pojmu nájem není v rámci tuzemských zákonů jednotlivých členských států dostačující nebo není upraven vůbec.

V České republice ZDPH pojem nemovitost samostatně nevymezuje. Tuzemský občanský zákoník vymezuje, že nemovitostmi jsou pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. Dále občanský zákoník vymezuje, že budovou nebo její částí se rozumí stavba určená pro bydlení nebo stavba určená pro ubytování podle § 59 občanského zákoníku. V posuzovaném případě je tato stavba pevně spojená se zemí, je považována tedy za nemovitost. Podle § 56 odst. 3 ZDPH je nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. Pokud se jedná o krátkodobý nájem staveb, bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů, ty jsou z osvobození od daně bez nároku na odpočet daně vyňaty. V daném případě se jedná o stavbu dočasnou. Jelikož se jedná o stavbu, pak je nájem podle § 56 odst. 3 ZDPH osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně.

Judikatura ESD v tomto případě stanovila, že daná budova je nemovitostí, a proto je osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně. Podle ZDPH v ČR by se daný případ řešil

stejným způsobem jako v judikatuře ESD. Z judikatury ESD vyplývá, že není možný výklad pojmů podle národních předpisů, bez ohledu na to, co říká komunitární úprava.

Může dojít také k tomu, že tuzemské zákony jsou v rozporu se směrnicí. Poté se členské státy se svými předběžnými otázkami obrací na ESD a v tomto případě je rozhodující judikatura ESD.

Tuzemský ZDPH a směrnice vymezují, která plnění jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně, a která plnění jsou z osvobození od daně bez nároku na odpočet daně vyňata. Následující případ se týká osvobození od daně bez nároku na odpočet daně u nájmu nemovitostí v případě, zda se jedná o hlavní nebo vedlejší plnění. Z judikatury ESD je zřejmé, že součástí hlavního plnění, jež je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně, může být i plnění vedlejší, které je rovněž osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně. Podmínkou v tomto případě je, že hlavní i vedlejší plnění tvoří dohromady jednu ekonomickou transakci.

V případě **Case C-173/88 Morten Henriksen** ESD posuzoval osvobození od daně bez nároku na odpočet daně u nájmu parkovacích míst v případě, že je směrnice podle čl. 135 odst. 2 vyňata z osvobození od daně bez nároku na odpočet daně. Hlavním plněním byl v tomto případě nájem rodinných domů, který je osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. Evropský soudní dvůr tvrdí, že osvobození od daně bez nároku na odpočet daně u nájmu nemovitostí obsahuje nájem majetku, jež je považován za hlavní plnění, ale zároveň nájem ostatního majetku, jež je považován za doplňkový. Z toho plyne, že nájem prostor a míst k parkování vozidel není možné vyjmout z osvobození od daně bez nároku na odpočet daně, ale jen v případě, že je spojen s nájmem jiného majetku, jež je osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. Jestliže nájem prostor a míst k parkování vozidel nesouvisí přímo s nájmem, který je osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně, pak nájem prostor a míst k parkování vozidel nemůže být členskými státy osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. Z judikátu ESD plyne, že u nájmu nemovitostí, jež je osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně, se může vyskytnout i vedlejší plnění. Jestliže plnění spolu souvisí, pak je u obou plnění uplatněn stejný daňový režim, a to podle hlavního plnění. V daném případě tak budou obě plnění osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně.

V českém ZDPH není vymezeno co se rozumí hlavním a vedlejším plněním. Pokud by daný případ v rámci ZDPH byl posuzován samostatně, pak by hlavní plnění, tedy nájem rodinných domů, byl osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56 odst. 3 ZDPH. Vedlejší plnění, kterým je nájem prostor a míst k parkování vozidel, by byl podle § 56

odst. 3 ZDPH zdanitelným plněním, neboť na nájem prostor a míst k parkování vozidel se osvobození od daně bez nároku na odpočet daně nevztahuje.

Judikát C-173/88 Morten Henriksen vymezuje, že součástí hlavního plnění je i plnění vedlejší. Vyplyvá z něj, že pokud je hlavní plnění osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně, tak musí být stejně osvobozeno i plnění vedlejší, jež souvisí s hlavním plněním. Pokud by však tento judikát ESD neexistoval, pak by podle § 56 odst. 3 ZDPH byl nájem prostor a míst k parkování vozidel zdanitelným plněním bez ohledu, zda je samostatným plněním nebo součástí jiného plnění a plátce daně by případnou úplatu musel rozdělit způsobem uvedeným v § 36 odst. 7 ZDPH. Jelikož ČR musí při výkladu práva vycházet z komunitární úpravy, pak by se v rámci ZDPH vycházelo z hlavního plnění, jež je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně. Z toho plyne, že vedlejší plnění by souviselo s hlavním plněním a bylo by tedy rovněž osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně.

Z tohoto důvodu by bylo vhodné, aby se v ZDPH doplnily pojmy hlavní a vedlejší plnění, ačkoliv je velmi obtížné stanovit, co se rozumí hlavním a vedlejším plněním.

V případě **Case C-358/97 Komise v Irsko** posuzoval ESD, zda výběr mýtného za použití mostu je nájmem nemovitosti. V tomto případě ESD definoval, že nájemní vztah musí trvat po určitou sjednanou dobu, což je jeden ze znaků nájmu nemovitého majetku. Jednalo se zde o to, že Komise žalovala Irsko kvůli toho, že Irsko neuplatňovalo DPH na mýtné, které bylo vybíráno soukromými provozovateli za používání mostu. ESD upozornil na to, že nájem nemovitého majetku musí být vykládán restriktivně, protože představuje výjimku ze systému zdanění. Generální advokát stanovil, že výběr mýtného za použití mostu není nájem, neboť dalšími znaky nájmu jsou, že uživatelé nejsou chráněni proti neoprávněnému použití třetí osobou a ani nemůžou výhradně používat majetek jako vlastníci. V tomto případě mají uživatelé právo pouze využívat majetek na možnost cestování po silnici. ESD došel v tomto případě k závěru, že výběr mýtného za použití mostu nemůže být považován za nájem nemovitosti. Je to z důvodu, že u výběru mýtného za použití mostu není sjednána doba užívání nemovitého majetku, jež je uvedena jako základní náležitost nájemní smlouvy.

Podle judikatury ESD je nájem nemovitosti pro účely ZDPH vymezen pouze směrnicí. Judikatura ESD stanovila, že nájemní vztah musí trvat po určitou sjednanou dobu. Jelikož u výběru mýtného za použití mostu není vymezena doba užívání nemovitého majetku, nemůže se jednat o nájem nemovitostí. Jelikož se zde nejedná o nájem nemovitosti, nemůže být osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně a je tedy zdanitelným plněním.

V tuzemském ZDPH definice nájmu nemovitosti není vymezena. Tento pojem není ovšem vymezen ani v občanském zákoníku ani v jiném právním předpisu, proto je nezbytně nutné obrátit se na směrnici. V rámci ZDPH se výběr mýtného za použití mostu podle § 2 odst. 1 písm. b) považuje jako poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Pokud by výběr mýtného za použití mostu byl nájmem nemovitosti, pak by mohl být podle § 56 odst. 3 ZDPH osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. Jelikož výběr mýtného není nájmem nemovitosti považuje se za zdanitelné plnění podle § 36 odst. 1 ZDPH, ve kterém je základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění. Bylo by tedy vhodné o pojem nájem nemovitosti doplnit ZDPH.

V následujících kapitolách budou uvedeny konkrétní případy týkající se nájmu nemovitostí přímo v ČR. První spor se bude týkat toho, zda úklid pronajatých nebytových prostor je možné považovat za vedlejší plnění, které zároveň souvisí s plněním hlavním, tj. s nájmem. Druhý spor se dotýká, na situace, kdy dochází k pronájmům části nemovitosti za účelem umístění výherních hracích přístrojů a poskytování souvisejících služeb.

4.4 Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně u nájmu nemovitého majetku

V případě **C-572/07 RLRE Tellmer Property s.r.o. proti Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem** se ESD zabýval řízením o předběžné otázce mezi společnostmi RLRE Tellmer Property s.r.o. (dále jen RLRE Tellmer Property) zabývající se pronájmem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, bez poskytování jiných, než základních služeb spojených s pronájmem a Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem. Soudní spor mezi RLRE Tellmer Property a Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem spočívá v tom, zda úklid společných prostor bytového domu související s nájmem je činností, která podléhá dani na výstupu.

RLRE Tellmer Property je vlastníkem domů s nájemními byty a vedle nájemného požaduje od nájemců úhradu za úklid společných prostor, která je účtována samostatně. Podle RLRE Tellmer Property nájem a služby, které souvisejí s nájmem bytů, tedy úklidem společných prostor, spadají pod jediný režim DPH (tzn. že obě plnění jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně), jelikož jsou neoddělitelnými plněními. RLRE Tellmer

Property tvrdí, že nájem prostor i úklid společných prostor spadají pod souhrnné plnění, jež nepodléhá DPH. Z toho vyplývá, že se RLRE Tellmer Property odkazuje na komunitární úpravu, a to konkrétně na judikaturu ESD ze které plyne, že plnění, která jsou neoddělitelná podléhají jediné úpravě DPH, tedy že podléhají úpravě hlavního plnění, které je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně.

Finanční úřad v Litvínově dospěl k tomu, že RLRE Tellmer Property nesprávně stanovila daň u úhrad za úklidovou činnost. Na základě těchto údajů se Finanční úřad v Litvínově rozhodl DPH za květen 2006 doměřit z příjmů dosažených úklidovou činností. Dne 5. února 2007 Finanční ředitelství v Ústí nad Labem potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu v Litvínově ze dne 20. září 2006. Potvrzení rozhodnutí Finančního úřadu v Litvínově mělo za následek, že RLRE Tellmer Property podala žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem.

Krajský soud v Ústí nad Labem řízení přerušil, jelikož si nebyl jistý výkladem právních norem a ESD požádal o rozhodnutí o předběžné otázce, která je podána na základě článku 234 ES. Jsou podány dvě předběžné otázky, jež se týkají výkladu čl. 6 a čl. 13 části B písm. b) Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.

Krajský soud v Ústí nad Labem položil ESD následující předběžné otázky:

1. Zda ustanovení čl. 6 (poskytnutí služeb) a čl. 13 (osvobození od daně) Šesté směrnice lze vykládat tak, že nájem bytu či nebytového prostoru a s ním související úklid společných prostor je možné považovat za samostatná, od sebe oddělitelná zdanitelná plnění.
2. Pokud bude odpověď na první otázku záporná (Krajský soud v Ústí nad Labem takto předpokládá), považuje tento soud za potřebné se dotázat Soudního dvora, jestli ustanovení čl. 13 dané směrnice, především jeho úvod a písm. b) oddílu B (1) požadují, (2) vylučují, nebo (3) ponechávají na rozhodnutí členského státu uplatnění DPH na úhradu úklidu společných prostor nájemního bytového domu.

Evropský soudní dvůr o první předběžné otázce rozhodl, že pro účely použití čl. 13 části B písm. b) Šesté směrnice je potřebné považovat nájem nemovitého majetku a službu, jež se týká úklidu společných prostor dané nemovitosti s ohledem na okolnosti, které nastaly v původním řízení, za plnění samostatná a navzájem oddělitelná, toto ustanovení se tedy dané služby netýká.

ESD takto rozhodl na základě několika úvah. Z čl. 2 Šesté směrnice vyplývá, že poskytování služeb se obvykle považuje za oddělené a samostatné. Dále, že nájemcům byly úklidové služby a nájemné účtovány odděleně. Nájem bytů a společných prostor za daných okolností v původním řízení, je možné od sebe oddělit, pak takový nájem není možné považovat za jediné plnění ve smyslu judikatury ESD.

Jelikož odpověď na první otázku byla záporná, nebylo již nutné, aby se ESD druhou předběžnou otázkou zabýval.

První předběžná otázka z hlediska české právní úpravy

Společnost RLRE Tellmer Property se zabývá pronájmem nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Zákon o dani z přidané hodnoty vymezuje nájem jako službu podle § 2 odst. 1 písm. b). V rámci ZDPH se poskytnutím služby podle § 14 odst. 1 rozumí převod práv, poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty, vznik a zánik věcného břemene a přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.

Podle § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH se bytem rozumí soubor místností, popřípadě jednotlivá obytná místnost, který svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na trvalé bydlení. Podle § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH tuto definici bytu společné prostory však nesplňují.

Podle § 56 odst. 3 ZDPH je nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně ale na krátkodobý nájem stavby bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů se osvobození od daně bez nároku na odpočet daně nevztahuje. Z toho vyplývá, že nájem bytů, které poskytuje společnost RLRE Tellmer Property, je osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. Avšak zde nastává problém s vedlejším plněním, jež spočívá v úklidu společných prostor souvisejících s nájmem, zda je také osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně stejně jako hlavní plnění.

Podle § 121 občanského zákoníku příslušenstvím věci jsou věci, které náleží vlastníku věci hlavní a jsou jím určeny k tomu, aby byly s hlavní věcí trvale užívány a příslušenstvím bytu jsou vedlejší místnosti a prostory určené k tomu, aby byly s bytem užívány. Právní úkony, které se týkají příslušenství se již netýkají věci hlavní. Úklid společných prostor se netýká hlavní činnosti, kterou je pronájem bytů. Tyto dvě činnosti nelze považovat za souhrnné plnění, když netvoří jedinou ekonomickou transakci, neboť jsou účtovány odděleně.

Proto se také musí brát za oddělená plnění, které nepodléhají stejnému zdanění. Úklid společných prostor bude tedy zdanitelným plněním.

První předběžná otázka z hlediska Směrnice 2006/112/ES

V první předběžné otázce se Krajský soud v Ústí nad Labem dotazuje na ustanovení čl. 6 a čl. 13 Šesté směrnice. Protože byla Šestá směrnice nahrazena Směrnicí 2006/112/ES, bude se dále vycházet ze Směrnice 2006/112/ES.

Směrnice Rady 2006/112/ES vymezuje nájem jako poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, jež je podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice předmětem DPH. Podle čl. 24 odst. 1 směrnice se poskytnutím služby rozumí každé plnění, které není dodáním zboží. Z čl. 2 směrnice vyplývá, že plnění se obvykle považují za samostatné a oddělené.

Podle čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice členské státy od daně osvobodí pacht nebo nájem nemovitosti. Z tohoto osvobození jsou podle čl. 135 odst. 2 směrnice vyloučena následující plnění, kterými jsou poskytování ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí včetně poskytnutí ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště; nájem prostor a míst k parkování vozidel; nájem trvale instalovaných zařízení a strojů a nájem bezpečnostních schránek.

Ze směrnice plyne, že nájem nemovitostí je tedy osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. V čl. 135 odst. 2 směrnice jsou vymezena plnění, která jsou vyňata z osvobození od daně bez nároku na odpočet daně. Protože zde není uveden nájem bytů, tedy jako zdanitelné plnění, pak bude osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně stejným způsobem jako nájem nemovitostí.

V daném případě je nájem bytů osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. Úklid společných prostor, které je vedlejším plněním, nesouvisí s hlavním plněním podle čl. 2 směrnice a bude tedy zdanitelným plněním.

Porovnání z hlediska českých zákonů a komunitární úpravy

Z judikatury ESD vyplývá, že pokud s hlavním plněním souvisí též vedlejší plnění, pak obě podléhají stejnému daňovému režimu. Podle § 56 odst. 3 ZDPH a podle čl. 135 odst. 1 písm. l) je nájem bytů osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně, neboť ZDPH vychází ze směrnice.

Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice je poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Z toho plyne, že jednotlivá plnění se obvykle považují za oddělená. Podstatné je také to, že se úklid společných prostor netýká prostorů, které jsou určeny k bydlení. Tato služba je přístupná každé osobě a nesplňuje definici bytu s požadavkem na trvalé bydlení podle § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH. Z tohoto důvodu se považuje nájem bytů a úklid společných prostor za plnění oddělená. Úklid společných prostor tedy musí být zdanitelným plněním a není možné u něj uplatnit nárok na odpočet daně.

Tuzemský ZDPH nedefinuje co je hlavní a vedlejší plnění. Často je velmi obtížné určit, zda vedlejší plnění souvisí s hlavním plněním. Tyto pojmy vyplývají z judikatury ESD, a proto by bylo vhodné tyto pojmy doplnit také ve směrnici nebo v ZDPH.

V případě Case C-173/88 Morten Henriksen ESD rozhodl, že nájem prostor a míst k parkování a pronájem rodinných domů je souhrnným plněním. Podle judikatury ESD osvobození od daně bez nároku na odpočet daně u nájmu nemovitosti zahrnuje kromě nájmu majetku rovněž nájem veškerého majetku, který je k němu doplňkový. Proto byly obě plnění považována za souhrnné plnění a byly osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně.

V tomto případě však ESD rozhodl, že nájem bytů a úklid společných prostor souvisejících s nájmem, spolu nesouvisí a jedná se o dvě samostatná plnění. ESD se takto pravděpodobně rozhodl, protože v tomto případě, na rozdíl od případu Case C-173/88 Morten Henriksen, byly tyto dvě plnění účtovány odděleně a bylo je možné od sebe oddělit. Navíc podle čl. 2 směrnice se poskytování služeb obvykle považuje za oddělené a samostatné. Protože bylo možné úklid společných prostor souvisejících s nájmem oddělit od hlavního plnění, je toto plnění považováno za zdanitelné, neboť nesouvisí s hlavním plněním, jež je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně. ESD tak dospěl k závěru, s kterým lze bez výhrad souhlasit, že možnost zaparkovat automobil před pronajatým rodinným domem, a tedy použít režim jednoho plnění, je rozdílné od situace, kdy k nájmu bytu jsou poskytovány další fakultativní a tedy svým charakterem samostatné služby jako je právě úklid společných prostor.

4.5 Pronájem nemovitosti a poskytování souvisejících služeb

V případě **9 Afs 95/2008-47 MiM s. r. o. proti Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích** se NSS zabýval, zda byla daň z přidané hodnoty správně vyměřena.

MiM s. r. o. (dále jen Mim) je společnost, která se mimo jiné zabývá také provozováním hracích automatů a nevýherních digitálních a světelných přístrojů. MiM podala k NSS kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterou se domáhá zrušení rozsudku.

MiM jako nájemce měl uzavřenou nájemní smlouvu se společností Play & Win R. D. s. r. o. jako podnájemcem. MiM pronajal této společnosti nebytový prostor o výměře 15 m² za účelem provozování herny s výherními hracími přístroji (dále jen VHP). Ve smlouvě se MiM zavázal poskytovat služby spojené s podnájemem jako je příkladně úhrada elektrické energie, vodné, dále zajištění služby spojené s provozováním herny jako je obsluha VHP a dozor a dodržování zákonných pravidel při provozování VHP, zejména zákazu hraní osob mladších 18 let. Výše podnájemného byla stanovena ve výši 45 % z tržeb za provoz VHP a souvisejících služeb ve výši 5 % z tržeb za provoz VHP. MiM vykazoval částky za přijaté služby jako zdanitelná plnění a částky přijaté za podnájem jako plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Finanční úřad v Jindřichově Hradci dospěl k závěru, že se nejedná o klasický nájem, neboť jde o neuzamykatelný prostor bez dveří, výše nájemného není stanovena v pevné výši, neboť je závislá od tržeb z provozu VHP, společnost Play & Win R. D. s. r. o. neměla neomezený přístup k VHP, jelikož klíč od prostor měla pouze společnost MiM a o zajištění provozu VHP se jejich provozovatel dělil s pronajímatelem, kde součástí smlouvy bylo i poskytování dalších služeb souvisejících s VHP pronajímatelem. Společnost Play & Win R. D. s. r. o. tedy neměla právo využívat prostor obdobně jako jeho vlastník nebo pronajímatel. Finanční úřad v Jindřichově Hradci postupoval při nahlížení na nájem podle eurokonformního výkladu. Vycházel zde z judikatury ESD, konkrétně z rozsudku Case C-358/97 Komise v Irsko, Case C-150/99 Stockholm Lindopark a Case C-275/01 Sinclair Collis.

Finanční úřad v Jindřichově Hradci tak dospěl k závěru, že se jedná o poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkové využitelné hodnoty podle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH. Úplata, která byla obdržena v souvislosti s provozováním VHP je zdanitelným plněním podle § 36 odst. 1 ZDPH. Na tomto základě Finanční úřad v Jindřichově Hradci společnosti MiM doměřil daňovou povinnost za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 2007. MiM

se proti tomu odvolal k Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích, neboť je přesvědčena, že se jedná o klasický nájem. MiM podala ke své obhajobě následující argumenty, že je pronajata celá místnost a nejen její část, nájemné a související plnění je stanoveno srozumitelně a že se jedná o dobrovolný smluvní vztah podle smlouvy o podnájmu nebytových prostor. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích odvolání zamítlo, a tak se MiM odvolala ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích. Krajský soud v Českých Budějovicích odvolání zamítl, neboť podle něj není cena nájemného stanovena obvyklým způsobem a je těžko zjištěitelná v případě nulových tržeb. Dále uvedl, že obsluha VHP a dohled při jejich provozu není možné považovat za standardní služby, které souvisí s nájmem.

Společnost MiM podala tedy ke NSS kasační stížnost proti Krajskému soudu v Českých Budějovicích. NSS vychází v tomto rozsudku při interpretaci tuzemského ZDPH z eurokonformního výkladu. Klíčovou otázkou bylo, zda je možné umístění VHP v rámci ZDPH považovat za nájem nebytových prostor. Z judikatury ESD plyne, že nájem představuje relativně pasivní činnost, závisající na pouhé plynutí času, která nevede k významné tvorbě hodnoty. Dále, že nejde o činnosti, jejichž předmětem je lépe charakterizován poskytováním určité služby, než pouhým poskytnutím určité věci k užívání. Dané plnění není možné zařadit pod nájem podle čl. 135 směrnice.

NSS zhodnotil daný případ tak, že podnájemce neměl klíč, a proto neměl přístup k místnosti, kterou měl užívat a nemohl ji používat jako vlastník. Podle smlouvy mohl podnájemce místnost užívat jen k provozování herny a k umístění VHP. Cílem smlouvy nebylo užití místnosti nebo vymezeného prostoru, ale jen prostředek k dosažení jiného cíle. Hlavním cílem uzavření smlouvy není pasivní přenechání prostoru k užívání, ale poskytnutí práva na provozování herny zároveň se zajištěním obsluhy VHP a zákonem stanoveném dohledu. Jelikož se nejednalo pouze o pasivní předání nebytového prostoru k provozování herny s VHP, ale pronajímatel zároveň poskytoval služby spojené s provozem VHP jako je například obsluha VHP nebo zajištění dodržování zákonných pravidel při provozování VHP, konkrétně zákazu hraní osob mladších 18 let. Nejedná se proto o nájem podle § 56 odst. 3 ZDPH, ale o poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty podle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH.

NSS potvrdil závěry Finančního úřadu v Jindřichově Hradci, že v případě poskytování plnění ze strany nájemce prostor provozovateli VHP spočívajících v úplatném poskytnutí plochy k umístění VHP ve své provozovně včetně poskytování služeb, které souvisí s provozem VHP se bez ohledu na smlouvu tohoto vztahu v podobě smlouvy o pronájmu nebytových prostor jedná z pohledu DPH o jediné plnění, kterým je poskytnutí práva

k umístění VHP a o spolupráci při jejich provozování podle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH, které podléhá 20 % základní sazbě.

Pohled z hlediska českých zákonů a směrnic

Tuzemský zákon o dani z přidané hodnoty ani směrnice nedefinuje pojem pronájem nemovitého majetku. Protože tento pojem není vymezen, pak z hlediska ZDPH a směrnice není možné dovodit, zda konkrétní plnění je skutečně nájmem či nikoliv, a tedy zda se jedná o plnění zdanitelné nebo osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.

Porovnání z hlediska českých zákonů a komunitární úpravy

Zákon o dani z přidané hodnoty nevymezuje pojem nájem nemovitosti, proto je nezbytné vycházet z judikatury ESD.

Bylo tedy nutné najít v judikatuře ESD rozsudky, které se týkají pojmu nájem nemovitostí. Následně se vyhledané rozsudky aplikovaly na tento případ. V rozsudku C-275/01 Sinclair Collis, ESD tvrdí, že hlavním rysem nájmu nemovitého majetku je, že určená osoba je oprávněna na sjednané časové období a za úplatu zabrat a užívat vymezenou nemovitost nebo její část jako vlastník a vyloučit takového práva všechny ostatní osoby. V rozsudku C-358/97 Komise v Irsko byly vymezeny další znaky nájmu a to, že uživatelé nejsou chráněni proti neoprávněnému použití třetí osobou a ani nemůžou výhradně používat majetek jako vlastník. Z rozsudku C-150/99 Stockholm Lindopark, vyplývá, že osvobozený nájem nemovitého majetku zahrnuje jen pasivní přenechání majetku k užívání, narozdíl od ostatních činností, které mohou být spojeny s průmyslovým nebo obchodním podnikáním.

Z výše citované judikatury je tak zřejmý postoj ESD k otázce, co se rozumí nájmem jakékoliv nemovitosti nebo i jeho části. Nájem tak představuje relativně pasivní činnost, závisející na pouhém plynutí času, která nevede k významné tvorbě hodnoty. Dále nejde o činnosti, jejichž předmět je lépe charakterizován poskytováním určité služby, než pouhým poskytnutím určité věci k užívání. Důležité je, že podnájemce nemá k dispozici klíč, a tedy proto nemohl ani mít přístup do místnosti, kterou měl užívat a tím ji nemohl používat jako vlastník. Cíl smlouvy nebyl spojen s užitím místnosti nebo vymezeného prostoru, ale jen jako prostředek k dosažení jiného cíle, a tím bylo provozování VHP.

Nájem nebytových prostor není upraven v ZDPH. Je však možné hledat v občanském zákoníku, kde § 720 odkazuje, že nájem a podnájem nebytových prostor je upraven v zákoně o nájmu a podnájmu nebytových prostor. Podle § 3 zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor je **nájem** vymezen jako prostor, jež vzniká na základě písemné nájemní smlouvy,

kteřou pronajímatel přenechává nájemci za nájemné nebytový prostor do užívání. Nájemní smlouva musí obsahovat předmět a účel nájmu, výši nájemného a úhrady za plnění poskytovaná v souvislosti s užíváním nebytového prostoru nebo způsob jejich určení, a nejde-li o nájem na dobu neurčitou, dobu, na kterou se nájem uzavírá. Jde-li o nájem sjednaný k účelu podnikání, musí nájemní smlouva obsahovat také údaj o předmětu podnikání v provozovně umístěné v pronajatém nebytovém prostoru. Tato definice je ovšem v rozporu s danou nájemní smlouvou. Nájemní smlouva příkladně neobsahuje přesně stanovenou výši nájemného, proto není možné toto plnění považovat za nájem; nutno zdůraznit z pohledu tuzemských právních předpisů.

V rámci ZDPH toto plnění znamená poskytnutí služby podle § 14 odst. 1 písm. b) a jedná se o poskytnutí práva umístění VHP. Takovéto plnění je plněním zdanitelným podle § 36 odst. 1 ZDPH, neboť nemůže být osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56 odst. 3, protože se nejedná o nájem nebytových prostor. Z toho plyne, že poskytnutí práva umístění VHP a poskytování souvisejících služeb jsou považovány za jediné plnění, jež podléhá dle § 47 ZDPH sazbě dani ve výši 20 %.

Podle judikatury ESD se nejedná o nájem nemovitostí, pak v této souvislosti nemůže být osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně podle čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice.

Tento případ je zajímavý v tom, že Finanční úřad v Jindřichově Hradci již nahlížel na pojem nájem nemovitosti eurokonformně, tj. v souladu s judikaturou ESD, a nikoliv tradičně podle českého práva. Z rozsudků Case C-150/99 Stockholm Lindopark, Case C-358/97 Komise v Irsko a C-275/01 Sinclair Collis lze dospět k závěru, že se v tomto případě nejedná o nájem nemovitostí a je tedy možné potvrdit závěry učiněné Finančním úřadem v Jindřichově Hradci. Mezi rozhodné skutečnosti patří i to, že se nejednalo o pouhé pasivní přenechání nebytových prostor k provozování herny s VHP, ale že pronajímatel poskytuje další služby související s provozem VHP, kterými byly obsluha VHP nebo dozor a dodržování zákazu hraní osob mladších 18 let.

Z hlediska ZDPH se v tomto případě nájem nebytových prostor a poskytování souvisejících služeb považuje za jediné plnění. V tomto případě se podle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH jedná o poskytnutí práva k umístění VHP a o spolupráci při jejich provozování, které je zdanitelným plněním zatížené základní sazbou daně.

Pro potřebu nejen daňových subjektů je možné doporučit, aby byl pojem nájem nemovitosti doplněn mezi základní pojmy vymezené v § 4 ZDPH.

5 Závěr

Zákon o dani z přidané hodnoty nabyl v České republice podstatných změn dne 1. 5. 2004, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie. V platnost vstoupil nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jehož cílem bylo zabezpečit sjednocení daně z přidané hodnoty s Šestou směrnicí 77/388/EHS, která byla později nahrazena Směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

Ve druhé číslované kapitole je za pomoci publikací zabývající se daňovou teorií vymezen pojem daň. Tato kapitola je podrobněji zaměřena především na vymezení daní ze spotřeby. V úvodu je uveden rozdíl mezi daní a poplatkem. Jsou zde vymezeny funkce daní, jejich klasifikace. Další část kapitoly je zaměřena na popis platné daňové soustavy České republiky, s důrazem na stěžejní daň pro tuto práci, tj. na daň z přidané hodnoty.

Ve třetí kapitole je zpracována problematika koordinace a harmonizace daňových systémů. Vývoj Evropských společenství předchází charakteristice Evropského soudního dvora, který má důležité postavení v oblasti výkladu komunitárního práva Evropské unie a tedy i v harmonizaci daně z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu jsou v této kapitole vymezeny pravomoci Evropského soudního dvora. Tyto skutečnosti bylo nutné uvést kvůli správnému uchopení významu a dopadů judikatury Evropského soudního dvora na aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty, který byl následně podroben v oblasti nájmu nemovitostí analýze.

Dále jsou uvedeny nástroje sekundárního práva (směrnice a nařízení), pomocí nichž je prováděna harmonizace daní v Evropské unii. Toto vymezení bylo podstatné pro následující subkapitulu zabývající se harmonizací daně z přidané hodnoty, která probíhá prostřednictvím směrnic, nařízení a judikatury Evropského soudního dvora. V této kapitole byly použity zdroje, týkající se problematiky evropského práva a zejména Evropského soudního dvora.

Čtvrtá kapitola je zaměřena na komparaci judikátů Evropského soudního dvora případně Nejvyššího správního soudu se zákonem o dani z přidané hodnoty. V úvodu této kapitoly jsou vymezeny stěžejní pojmy jako je nemovitost, stavba apod., a to z pohledu tuzemských právních předpisů (příkladně občanský zákoník, daňové zákony) a dle Směrnice 2006/112/ES. Bylo zjištěno, že tuzemské zákony i sekundární evropské právo rozhodné pojmy, týkající se nájmu nemovitostí, vymezují odlišně nebo vůbec. V tomto případě pak dochází k aplikaci zásady nepřímého účinku, nebo-li k tzv. eurokonformnímu výkladu.

Z tohoto důvodu byly analyzovány vybrané judikáty Evropského soudního dvora týkající se nájmu nemovitosti. Poté jsou vymezeny dva judikáty, které se týkají problematiky nájmu nemovitosti v České republice. Na tyto judikáty bylo nahlíženo z hlediska vnitrostátní i

komunitární úpravy. V této kapitole bylo nutné vyhledat rozsudky z rozsáhlé judikatury Evropského soudního dvora, a poté je podrobit analýze. Rozsudky byly vyhledány přímo na oficiálních stránkách Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu. Následně bylo důležité verifikovat jejich platnost na současné znění jak Směrnice 2006/112/ES tak zákona o dani z přidané hodnoty.

První problematika se týkala toho, zda je možné úklid společných prostor považovat za vedlejší plnění, které zároveň souvisí s hlavním plněním. Tuzemský zákon ani Směrnice 2006/112/ES nedefinují pojmy hlavní a vedlejší plnění. Bylo proto nutné prozkoumat judikaturu Evropského soudního dvora, pokud ten tuto problematiku již nezkoumal. Z judikatury Evropského soudního dvora vyplynulo, že nájem bytu či nebytového prostoru a s ním související úklid společných prostor je nutné považovat za samostatná, od sebe oddělitelná plnění.

Druhý případ se týkal pronájmu části nemovitosti za účelem umístění výherních hracích přístrojů a poskytování souvisejících služeb. Tento případ byl zajímavý tím, že tuzemský správce daně a následně i krajský soud nahlíželi na pojem nájmu nemovitosti eurokonformně a nepostupovali tedy dle znění a zvyklostí plynoucích z právního prostředí České republiky. Paradoxně zákon o dani z přidané hodnoty ani Směrnice 2006/112/ES nájem nemovitostí nevymezují. Z judikatury vyplývá, že hlavním rysem nájmu nemovitého majetku je, že určená osoba je oprávněna na sjednané časové období a za úplatu zabrat a užívat vymezenou nemovitost nebo její část jako vlastník a vyloučit takového práva všechny ostatní osoby. V tomto případě bylo rozhodnuto, že se navzdory existenci nájemních smluv nemůže jednat o nájem nemovitostí ale o poskytnutí práva umístění výherních hracích přístrojů, který není osvobozen od daně.

Z výše uvedeného vyplývá, že většina pojmů v oblasti nájmu nemovitosti v tuzemském zákoně o dani z přidané hodnoty není doposud plně harmonizována se Směrnicí 2006/112/ES resp. z ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora. Avšak u některých pojmů je možné najít jejich absenci též ve Směrnici 2006/112/ES. Pro správný budoucí výklad komunitárního práva by bylo vhodné, aby byly výše uvedené pojmy doplněny jak ve Směrnici 2006/112/ES, tak i rovněž mezi základní pojmy zákona o dani z přidané hodnoty. Tímto by se zamezilo chybám ze strany plátců daně, které jsou zapříčiněny právě absencí pojmů v tuzemském zákoně o dani z přidané hodnoty.

Seznam použité literatury

Knihy

1. DRÁBOVÁ, M.; HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 554 s. ISBN 978-80-7357-384-3.
2. DUŠEK, J. *DPH 2009 zákon s přehledy*. 6. vyd. Praha: Grada publishing, 2009. 216 s. ISBN 978-80-247-2824-7.
3. GRÚŇ, L. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vyd. Praha: Linde, 2009. 335 s. ISBN 978-80-7201-745-4.
4. HOLUBOVÁ, O. *DPH výklad vybraných pojmů*. 1. vyd. Praha: ASPI 2007. 140 s. ISBN 978-80-7357-233-4.
5. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0.
6. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
7. KUNEŠ, Z. *DPH u nemovitostí a ve výstavbě k 1. 1. 2009*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 157 s. ISBN 978-80-7263-499-6.
8. NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
9. OUTLÁ, V. a kol. *Právo Evropské unie*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2008. 387 s. ISBN 978-80-7380-084-0.
10. OUTLÁ, V.; HAMERNÍK, P; BAMBAS, J. *Judikatura Evropského soudního dvora*. 1. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005. 341 s. ISBN 80-86898-49-0.
11. PLECITÝ, V.; KOCOUREK, J. *Občanský zákoník*. 4. vyd. Praha: EUROUNION Praha, 2007. 735 s. ISBN 978-80-7317-059-2.
12. SKÁLA, M. *Stavby, byty, nebytové prostory a pozemky v zákoně o dani z přidané hodnoty*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2005. 200 s. ISBN 80-7357-091-2.
13. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 3. vyd. Praha: Linde, 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.
14. ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
15. TÝČ, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 5. vyd. Praha, Linde, 2006. 287 s. ISBN 80-7201-478-1.

16. VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2008 ČR aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha: Vox, 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2.

Tištěná periodika

1. BURIAN, O. Pronájem nemovitostí z pohledu DPH – 1. část. *DPH aktuálně: Novinky z legislativy a praxe pro plátce DPH*, 2007, č. 11, s. 8. ISSN 1214-7540.
2. BURIAN, O. Pronájem nemovitostí z pohledu DPH – 2. část. *DPH aktuálně: Novinky z legislativy a praxe pro plátce DPH*, 2007, č. 12, s. 8. ISSN 1214-7540.
3. HOLUBOVÁ, O. Nájem nemovitostí podle šesté směrnice. *DPH speciál: Novinky z legislativy a praxe pro plátce DPH*, 2006, s. 16. ISSN 1214-7540.

Zákony

1. Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů)
2. Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku
3. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
4. Zákon ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
5. Zákon ČNR č. 16/1993 Sb., o dani silniční
6. Zákon ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti
7. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
8. Zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon)
9. Zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor
10. Zákon č. 116/1990 Sb., občanský zákoník
11. Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní
12. Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní
13. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
14. Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů
15. Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon)

Směrnice

1. Směrnice Rady 67/227/EHS
2. Směrnice Rady 67/228/EHS
3. Směrnice Rady 77/388/EHS
4. Směrnice Rady 2006/112/ES
5. Směrnice Rady 2006/138/ES
6. Směrnice Rady 2007/75/ES
7. Směrnice Rady 2008/8/ES
8. Směrnice Rady 2008/9/ES

Nariadení

1. Nařízení 1798/2003/ES

Elektronické zdroje

1. Businessinfo.cz [online]. [cit. 2009-12-06]. Dostupný z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/podnikatelske-prostredi/dane-v-letech-2004-2009/1000520/53705/#1>>.
2. Euroskop.cz: Sazby DPH v jednotlivých členských státech [online]. [cit. 2010-02-28]. Dostupný z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf>.
3. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Česká daňová správa: Daňový systém ČR [online]. [cit. 2010-02-25] Dostupný z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/284.html?years=0>>.
4. Podnikatel.cz: Spotřební daně [online]. [cit. 2009-12-06] Dostupný z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/dane/dane/>>.
5. Přístup k právu Evropské unie: Směrnice Rady 2006/112/ES [online]. [cit. 2010-03-15] Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF>>.

6. Sagit: Daň přímá [online]. [cit. 2009-12-12] Dostupný z WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_035.htm>.
7. Sagit: Daň nepřímá [online]. [cit. 2009-12-12] Dostupný z WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?sn=y&hledany=da%F2+nep%F8%EDm%E1&cd=157&typ=r&levelid=da_032.htm>.
8. Sagit: Právo Evropské unie [online]. [cit. 2010-03-12] Dostupný z WWW: <<http://www.sagit.cz/pages/lexikonhesla.asp?cd=156&typ=r/>>.
9. Soudní dvůr Evropských společenství [online]. [cit. 2010-03-06] Dostupný z WWW: <http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/>.
10. Soudní dvůr Evropských společenství [online]. [cit. 2010-03-06] Dostupný z WWW: <http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_6999/>.

Seznam zkratk a symbolů

EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
ESD	Evropský soudní dvůr
ESUO	Evropské společenství uhlí a oceli
EURATOM	Evropské společenství pro atomovou energii
GJ	giga joule
MWh	mega watt hodina
NSS	Nejvyšší správní soud
VHP	výherní hrací přístroje
ZDN	zákon o dani z nemovitosti
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty
ZVB	zákon o vlastnictví bytů

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7. 5. 2010

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

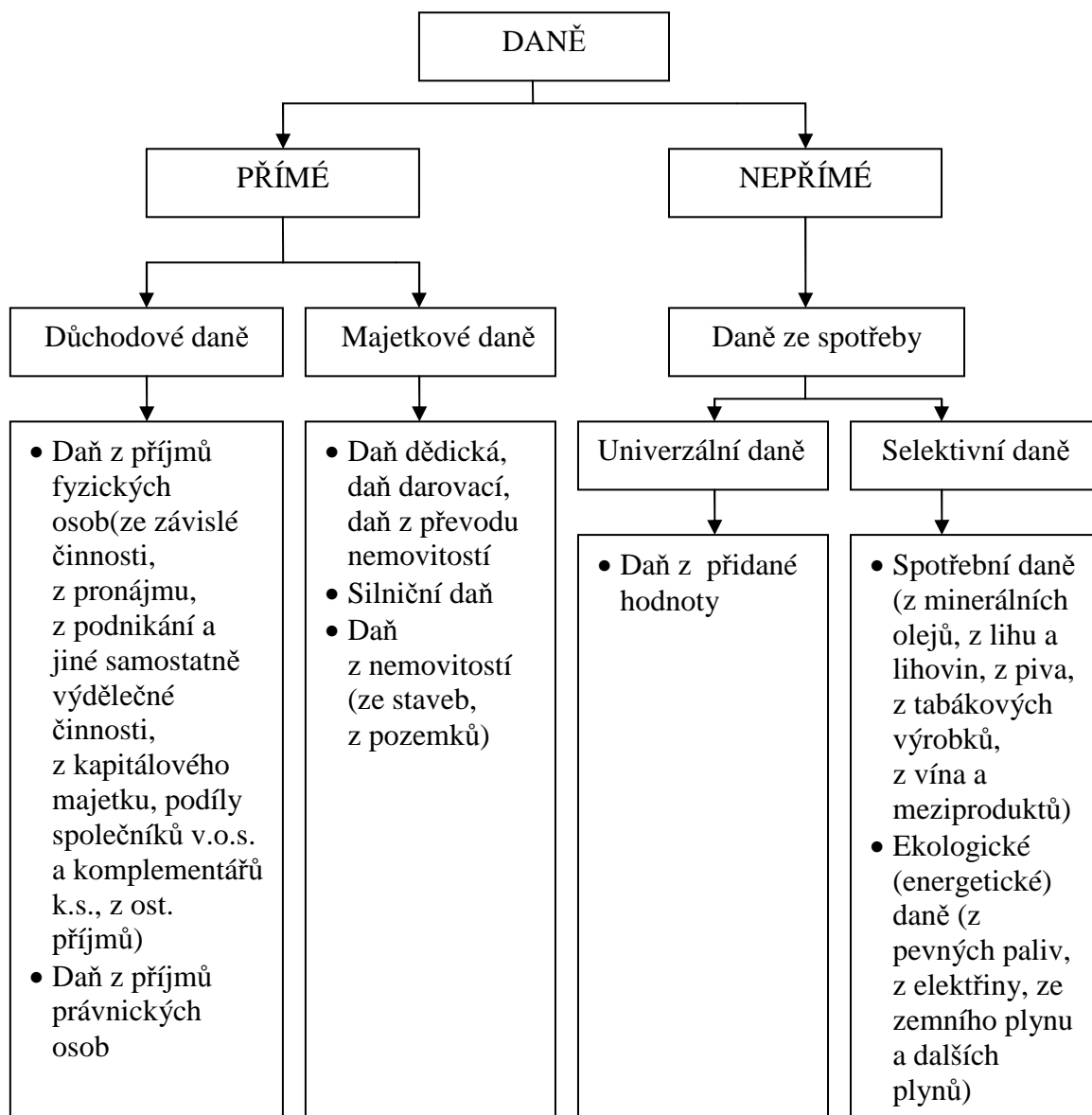
Nad Lipinou 2222, Frýdek-Místek 738 01

Seznam příloh

Příloha č. 1 Soustava daní v České republice platná k 1. 1. 2010

Příloha č. 2 Přehled sazeb DPH platných v jednotlivých členských státech v roce 2009
(v %)

Příloha č. 1 - Soustava daní v České republice platná k 1. 1. 2010



Zdroj: MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Česká daňová správa: Daňový systém ČR. [online]. [cit. 2010-02-25]. Dostupný z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/284.html?years=0>> Vlastní úprava.

**Příloha č. 2 – Přehled sazeb DPH platných v jednotlivých členských státech v roce 2009
(v %)**

Členský stát	Extra snížená sazba	Snížená sazba		Základní sazba
Belgie	-	6	12	21
Bulharsko	-	-	7	20
Česká republika	-	-	9	19
Dánsko	-	-	-	25
Estonsko	-	-	9	20
Finsko	-	8	17	22
Francie	2, 1	-	5, 5	19, 6
Irsko	4, 8	-	13, 5	21, 5
Itálie	4	-	10	20
Kypr	-	5	8	15
Litva	-	-	10	21
Lotyšsko	-	5	9	21
Lucembursko	3	6	12	15
Maďarsko	-	5	18	25
Malta	-	-	5	18
Německo	-	-	7	19
Nizozemí	-	-	6	19
Polsko	3	-	7	22
Portugalsko	-	5	12	20
Rakousko	-	-	10	20
Rumunsko	-	-	9	19
Řecko	4,5	-	9	19
Slovensko	-	-	10	19
Slovinsko	-	-	8,5	20
Španělsko	4	-	7	16
Švédsko	-	6	12	25
Velká Británie	-	-	5	15

Zdroj: Europa [online]. [cit. 2010-03-01]. Dostupný z WWW:

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

> Vlastní úprava.